

PROCESOS POR DELITOS FISCALES:

PROBLEMATICA ACTUAL.

María Pilar COLLADO YURRITA.

mb
X-84-112213-3

TD - s -
192

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO

PROCESOS POR DELITOS FISCALES:

PROBLEMATICA ACTUAL.

Rg. FD. 74.526

Trabajo realizado y presentado por M^a.
Pilar COLLADO YURRITA para optar al
título de Doctora en Derecho, bajo la
dirección del Prof. Dr. D. Valentín
Cortés Domínguez, Catedrático de D^o.
Procesal de la Universidad Autónoma de
Madrid.

Madrid, Junio de 1.992.

INDICE

INDICE

Páginas

<u>INDICE</u>	1
<u>PRIMERA PARTE.- INTRODUCCION</u>	4
<u>CAPITULO I.</u>	
Las notas materiales características del delito fiscal....	8
1. El delito fiscal según el artículo 349 del Código Penal.....	9
2. El bien jurídico protegido.....	10
3. El comportamiento típico (el hecho normativo)....	20
A) El perjuicio.....	22
B) Los problemas atinentes a la consumación del delito.....	25
C) Los supuestos de comisión por omisión de la presentación de la declaración tributaria.- Los problemas planteados por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.....	38
<u>SEGUNDA PARTE.- LAS NOTAS PROCESALES CARACTERISTICAS DEL DELITO FISCAL EN LA LEY 50/1977 Y EN LA LEGISLACION ACTUAL: LEY ORGANICA 2/1985</u>	65

CAPITULO II.

La llamada prejudicialidad administrativa fiscal en el proceso penal.....	66
1. Su análisis como presupuesto de procedibilidad.....	69
2. El estado actual de la cuestión y las consecuencias de la nueva regulación legal.....	75

CAPITULO III.

El carácter público del delito fiscal y el análisis de la actuación del Ministerio Fiscal.....	102
1. La denuncia o querrela del particular: su problemática.....	104
2. La denuncia de la Administración tributaria: la formación de la voluntad administrativa.....	112
A) Cauce procedimental.....	117
B) Criterios manejados.....	130
3. Posibles actuaciones del Ministerio Fiscal.....	137
4. El control de la observancia por el Ministerio Fiscal de los principios y derechos constitucionales en las actuaciones de la inspección tributaria.- Sistemas y bases dogmáticas para llevar a cabo dicho control.....	146
A) El control de la violación del derecho a la tutela efectiva.....	165

Páginas

B) El control de la violación del derecho al juez predeterminado por la ley.....	168
C) El control de la violación del derecho de defensa en sus diversas manifestaciones.....	169
D) El control de la violación del derecho de igualdad.- El supuesto de los llamados Planes de Inspección.....	184

CAPITULO IV.

Los problemas probatorios en el proceso penal por delitos fiscales.....	190
---	-----

1. Las manifestaciones del principio de presunción de inocencia.....	191
2. El valor probatorio de las actas de inspección....	199
A) En la instrucción.....	216
B) En el juicio oral.....	221
3. Los supuestos de prueba preconstituida.....	228

<u>CONCLUSIONES</u>	241
---------------------------	-----

<u>APENDICE.</u> Sentencias de los tribunales producidas con posterioridad a la reforma del Código Penal de 1985..	255
--	-----

<u>BIBLIOGRAFIA</u>	258
---------------------------	-----



PRIMERA PARTE:

INTRODUCCION.

Cuando se analiza la figura del delito fiscal, ya sea desde una perspectiva procesal, tributario o penal, generalmente se piensa en el gran fracaso que aquélla ha supuesto en nuestra historia jurídica. Las razones que se barajan son plurales: desde las más simples constituidas por la falta de concienciación ciudadana para con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, hasta las más complejas, que se manifiestan en un marco normativo poco adecuado que propicia actuaciones administrativas en ocasiones arbitrarias y en una configuración del aparato judicial defectuosa.

Esa deficiencia del aparato judicial se traduce en una cierta falta de energía en la persecución de estos ilícitos debido a la complejidad de esta forma delictiva, a lo entramado de los procesos y a la pluralidad y riqueza de los negocios que multiplican las ocasiones de comisión del delito fiscal.

Para remediar la deficiencia manifestada por las estructuras judiciales se plantea la oportunidad o no de la creación de órganos jurisdiccionales especializados en la materia tributaria, especialmente desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/88, de 28 de diciembre, que modifica

la Ley de Enjuiciamiento Criminal configurando una nueva distribución de competencias entre los distintos órganos judiciales para el enjuiciamiento de los delitos y crea los denominados Juzgados de lo Penal.

Pues bien, a estos Juzgados de lo Penal corresponde, ahora, el enjuiciamiento de los delitos cometidos contra los intereses de la Hacienda Pública, resultando fácilmente apreciable la enorme dispersión de criterios que se origina en el momento del enjuiciamiento de los delitos entre los juzgadores; problema éste, que se agudiza por la imposibilidad de que un órgano superior -prácticamente se impide el acceso al Tribunal Supremo- pueda sentar doctrina que unifique los distintos criterios manejados.

Considerando esta realidad, parecería aconsejable la creación de órganos jurisdiccionales especializados en delincuencia económica, sin embargo, se correría así, el riesgo de que un juez que permanentemente trata con el mismo tipo de delito pueda llegar con el tiempo a desvalorizarlo, llevándole a adoptar un cierto grado de tolerancia para con el delito que enjuicia, que le inclinaría a desvirtuar la finalidad deseada por el legislador al configurar el tipo del ilícito tributario penal.

La solución, como vemos, no resulta fácil. Probablemente los colapsos que actualmente se producen ante el órgano jurisdiccional se reducirían si se produjera la reforma del tipo del delito fiscal, que clarificándolo permitiera superar las dudas interpretativas que se derivan del mismo y que se agravan por la dificultad que de por sí entraña la comprensión de los temas tributarios. De esta manera, se impedirían ejemplos actuales como el que la omisión sea punible en determinadas sedes judiciales y en otras no.

Llegados a este punto, entendemos que deberá dotarse de los instrumentos suficientes tanto a la Administración tributaria como a los órganos jurisdiccionales para perseguir y, en su caso, condenar comportamientos defraudatorios pues si bien es cierto, que resulta fundamental asegurar el cumplimiento por todos los ciudadanos del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos impuesto por la Constitución en su artículo 31, igualmente importante resulta velar por la observancia y efectividad de los principios y derechos fundamentales que garantizan la situación jurídica del presunto infractor.



CAPITULO I:
LAS NOTAS MATERIALES CARACTERISTICAS
DEL DELITO FISCAL.

1.- EL DELITO FISCAL SEGUN EL ARTICULO 349 DEL CODIGO PENAL.

El marco legal en el que debemos movernos es el que establece textualmente el artículo 349 del Código Penal:

"El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5,000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía"¹.

"A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos

¹ Como antecedentes a la incorporación al Código Penal del delito Fiscal puede citarse la Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda, de 3 de mayo de 1830, regulando en su artículo 14 el delito de defraudación referido a las contribuciones directas: "En cuanto a las contribuciones directas se incurre en el delito de defraudación: 1º. Por omitir la declaración que deba hacerse para la exacción a la autoridad u oficina a donde corresponda. 2º. Por cualquier falsedad que se cometa en la declaración que se dé para la graduación del derecho. 3º. Por la ocultación del contrato, sucesión posesoria u otro acto que cause el derecho. 4º. Por cualquier simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos. 5º. Por toda otra especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa". Las penas aplicables a este ilícito se regulaban en el artículo 64 y consistían en multa del quintúplo de la cantidad del derecho en que consista la defraudación, satisfaciendo así mismo los gastos que se ocasionen en las diligencias necesarias para la comprobación del fraude.

o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación"².

"Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener

² Requisito previo para el desarrollo de este trabajo lo constituye el conocimiento del concepto de tributo recogido en el artículo 26 de la Ley General Tributaria. En él se establece que:

1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

a') Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

b') Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y

c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años".

El supuesto recogido en el artículo 349 se corresponde sustancialmente -sin perjuicio de ciertas modificaciones existentes-, con el derogado artículo 319 que se ubicó en el Código Penal bajo la rúbrica de delito fiscal; de ahí que le apliquemos la misma denominación a aquél. Además, hay que señalar que esta rúbrica no perjudica la distinción de los delitos contra la Hacienda Pública contemplados en los artículos 350 y 350.bis, pues en éstos se describen comportamientos de novedosa creación con un nombre propio.

Conviene, pues, que hagamos un somero estudio de los elementos materiales de este tipo penal como antesala necesaria de nuestro estudio procesal.

2.- EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO.

El bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio, igual que ocurre en el delito de estafa, si bien se trata en aquél de un patrimonio concreto, el Erario Público³. Es a partir de la Ley de 14 de noviembre de 1977, cuando el delito fiscal ve fuertemente incrementada su naturaleza de delito contra el Erario Público.

³ Es opinión comúnmente aceptada por toda la doctrina; vid. por todos BAJO FERNANDEZ, M. "Manual de derecho penal (Parte especial). Delitos patrimoniales y económicos", Ceura, Madrid, 1987, pág. 429; ID. "Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial", Civitas, Madrid, 1978, pág. 556; RODRIGUEZ MOURULLO, G. "El nuevo delito fiscal", en Comentarios a la legislación penal, Cobo del Rosal, M.-Bajo Fernández, M., Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, pág. 257; SERRANO GOMEZ, A. "Delitos contra la Hacienda pública", Actualidad Penal, nº 29, 1987, pág. 1355: "El bien jurídico protegido son los intereses del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales"; vid. también APARICIO PEREZ, J. "La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal. La responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio", Impuestos, nº 11, 1990; DE VEGA RUIZ, J.A. "Los delitos económicos", La Ley, 5 de Julio, 1985; Vid. también el Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal, BOCG-Congreso de los Diputados, II Legislatura, 7 de Julio de 1984, nº 109, Exposición de Motivos nº I: "La constatación de que la regularización voluntaria de la situación fiscal instrumentada en la Ley 50/1977 no ha supuesto que la totalidad de los sujetos pasivos afronten, definitivamente, el cumplimiento integral de sus obligaciones tributarias; hace urgente y necesaria la adopción de medidas disuasorias de la evasión y el fraude fiscal ya que, en caso contrario, los objetivos de justicia y equidad y la función de apoyo a la política económica pública, que debe tener y cumplir un sistema tributario por imperativo constitucional y razones de técnica fiscal, resultarían inalcanzables o inoperantes". Y, su Exposición de Motivos nº 9 "El proyecto de ley aborda asimismo la regulación y actualización del segundo componente que debe existir en la respuesta del Estado frente a las acciones y omisiones que le ocasionen un perjuicio económico...".

Cuando se habla del bien jurídico protegido han de examinarse los plurales significados que se derivan de este concepto. Si atendemos al enfoque penalista nos encontramos con el bien jurídico protegido como una suma de los distintos elementos que esencialmente integran el penal, sin embargo un planteamiento teleológico atendería a la finalidad racional que la norma penal pretende. Por otra parte, si nos fijamos en la naturaleza del Derecho penal como un derecho de intervención mínima, se referiría a los valores que exclusivamente son dignos de una protección penal.

Para Goldschmidt⁴ lo que marca la diferencia entre el Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal es que el primero se ocupa de ilícitos culturalmente indiferentes, esto es que no atentan contra bienes jurídicos. Como el cumplimiento de las obligaciones tributarias está garantizado por la Constitución, ello podría inducir a pensar que el Código Penal se va a ocupar de proteger la observancia de los deberes de solidaridad que han de

⁴ Este autor propone una nueva teoría: la teoría del Derecho penal-administrativo. Sus tesis se encuentran desarrolladas en GOLDSCHMIDT, J. "Das Verwaltungsstrafrecht Eine Untersuchung der Grenzgebiete zwischen strafrecht und Verwaltungsstrafrecht. Eine Untersuchung der und rechtsuergleichender Grunlage", reimprisión de la ed. de Berlín, 1902, Scientia Verlag Aalen 1969 (cit. tomada de CEREZO MIR, J. "Límites entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo", A.D.P.D.C., t. 28, 1975, pág. 172.

realizarse en un Estado de Derecho. Esa posibilidad pierde fuerza de la lectura del artículo 349 del Código Penal, ya que del tenor del mismo parece desprenderse que la lesión se concentra en el daño causado al patrimonio de la Hacienda Pública, lo que armonizaría con el entendimiento del mismo como delito de resultado -se le ha denominado "de resultado dañoso"⁵- con lo que se muestra de acuerdo la totalidad de la doctrina y de la jurisprudencia⁶.

Por tanto, el tema del bien jurídico protegido, ha quedado resuelto por los tribunales en el sentido de considerar el ilícito como un delito de contenido económico que atenta contra el patrimonio del Estado y el de sus entes territoriales.

Para Boix Reig⁷ a la vista de la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, cabe afirmar que es complejo extraer consecuencias unívocas sobre el bien

⁵ RODRIGUEZ-MOURULLO, G., op. cit., pág. 260.

⁶ Así, la Audiencia Provincial de Salamanca en sentencia de 17-2-84 reconoce que: "a través de este delito se pretende por el legislador proteger al Erario Público"; y el Tribunal Supremo deja zanjado el asunto al consagrar las sentencias de 12-3-86 y 12-5-86 que: "Se trata de un delito socio-económico que atenta contra los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas".

⁷ Cfr. BOIX REIG, J. "Derecho penal. Parte especial", 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1922, pág. 394. En obra colectiva de Cobo del Rosal, Boix Reig, Orts Berenguer y Carbonell Mateu.

jurídico protegido, tal vez por el carácter de reforma parcial que tuvo la de 1985, sin que exista unidad sistemática en el Código sobre los delitos económicos y por la diversa estructura de los tres nuevos delitos incardinados en los artículos 349, 350 y 350.bis. No obstante puede afirmarse: a) Que la reforma ha dado a estos delitos un contenido más societario, como delito económico, en la línea del Proyecto de 1980 y PANCP de 1983. b) Que subsisten estructuras defraudatorias en el artículo 349 con el que sistemáticamente se relaciona el artículo 350.bis, con claro alcance patrimonial evidentemente público. Perspectiva patrimonial común, en suma, a todos los tipos legales. c) Que desde esa perspectiva societaria económica se atiende a la función que, en definitiva, cumplimenta el tributo en un Estado de Derecho en el marco del artículo 31,1 de la Constitución. d) Que desde los propios textos legales existe una gran dificultad de armonización del bien jurídico protegido en todos ellos. Ahora bien, parece evidente que existen dos elementos fundamentales a tener en cuenta: subsiste la estructura esencialmente patrimonialista y se tiene en cuenta su carácter público y la función que dimana de tal carácter que es la tributaria.

Pues bien, el perjuicio patrimonial provocado por el delito fiscal afecta, como resultado específico de uno de

los más representativos delitos económicos, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión y la distribución de la Renta Nacional. Se limitan así las posibilidades del Estado de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa, además, por supuesto, de provocar una disminución de valor económico en el Erario Público. Como para que se realice el tipo del injusto es necesaria la causación de perjuicio patrimonial a la Hacienda estatal, autónoma o local queda evidenciado que es el patrimonio lo que se protege de una manera inmediata en el delito fiscal y que la mera lesión del derecho de crédito que el Estado detenta frente a los contribuyentes por razón de la deuda tributaria no es relevante.

El sujeto pasivo que con sus defraudación realiza la figura del delito fiscal está, naturalmente, incumpliendo un deber constitucional consagrado en el artículo 31 de la Constitución, deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su específica capacidad económica. Gastos públicos realizados en interés de todos y no en interés de la Administración que no debe entenderse que protege al aplicar los tributos, su organización y orden interno sino el bien de la comunidad⁸. Pero, por otro lado,

⁸ Vid. ZORNOZA PEREZ, J.J. "Deducciones en la cuota y calificación de infracciones tributarias", REDF, Civitas, nº 41, 1984, págs. 124-125.

el mismo artículo citado reconoce que aquel deber del administrado se encuentra en un equilibrio correlativo con el deber impuesto al Estado de realizar un gasto público conforme al principio de equidad, eficiencia y economía. Cuando ese equilibrio se viola porque el Estado no desarrolla una política justa de gasto público, se ejerce una represión injusta del fraude fiscal. Así, se observa que en los últimos tiempos, la Administración española ha venido exigiendo a los contribuyentes un importante esfuerzo incrementando la presión fiscal y exigiendo responsabilidades penales en los supuestos de incumplimiento de los deberes tributarios y, es lógico que los ciudadanos vayan exigiendo a la Administración un mayor control de los gastos que realiza con el dinero público, así como de las subvenciones públicas⁹.

El delito fiscal aun está lejos de calar en la conciencia del ciudadano español, para lo cual, un defraudador fiscal no es precisamente un delincuente. Esta realidad tiene múltiples causas entre las que deben incluirse la falta de una voluntad investigadora y acusatoria mantenida por la Administración en otras

⁹ Vid. RODRIGUEZ BEREIJO, A. "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", Sistema, nº 53, 1983, pág. 81.

épocas¹⁰, que ha "retrasado" la "normalización" de la persecución de este ilícito penal. Si a ello sumamos que el destino de los fondos obtenidos por el Estado a través de la imposición no se percibe por el ciudadano como algo concreto sino que en virtud del principio de "caja única" los fondos se destinan a un lugar abstracto denominado Hacienda y no a una inversión o gasto específico, no va a existir la conciencia de que cuando alguien defrauda esté perjudicando con su conducta a la sociedad. Parece que se perjudica a la Hacienda Pública, a un ente que se percibe lejano, que, además, solo se pone en comunicación con el administrado para cobrar su crédito y que detenta los medios necesarios para defender sus intereses y para castigar a aquéllos que los perturban. Si a todo ello se añade la sensación del mal empleo que de los fondos públicos realiza el Estado, es comprensible que el bien jurídico que se trata de proteger sea difícilmente perceptible para quien no se desenvuelve en ciertas esferas de la actividad estatal.

Teniendo en cuenta estas circunstancias no resulta difícil explicar el fracaso de la Ley 50/77 y del artículo 319 del Código Penal que esa ley reformó. Señala, en tal

¹⁰ Con referencia a la aplicación de la Ley 50/77, se observa que nunca existió entusiasmo en la remisión de expedientes al Juez; se procedía a su cumplimiento como un acto de trámite y sin cuidar rigurosamente que el juzgador tuviese conocimiento exacto, concreto y detallado de la situación fiscal del contribuyente.

sentido, Pérez Royo¹¹ que de los 503 expedientes remitidos por los Delegados de Hacienda al Ministerio Fiscal bajo la vigencia de esa normativa, solamente uno finaliza en sentencia condenatoria del Tribunal Supremo. El mismo autor escribe, aludiendo a las palabras de Groizard:

"El escaso número de causas que sobre esta materia se han instruido no prueba que el hecho mencionado no se repita con sensible frecuencia, sino que contra abusos que la opinión pública no rechaza con la debida energía son casi siempre preceptos sin realidad los punitivos. Las autoridades judiciales no se afanan en comprobar su existencia ni en castigar a sus autores, y los particulares aún menos ayudan a su represión haciendo uso del derecho que les asiste para denunciarlos".

¹¹ Vid. PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", I.E.F., Madrid, 1986, pág. 45.

3.- COMPORTAMIENTO TIPICO (EL HECHO NORMATIVO).

El comportamiento típico consiste en defraudar a la Hacienda estatal, autonómica o local en una cantidad que exceda de cinco millones de pesetas, mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales.

El aspecto nuclear del tipo lo constituye la defraudación. La principal desventaja que ofrece la regulación actual del delito fiscal, y que ya padecía la anterior, es que nos encontramos ante un precepto penal en blanco, que deben rellenar la doctrina y la jurisprudencia¹². Tradicionalmente el ciudadano español se ha caracterizado por tener un comportamiento fiscal que arrojaba fuertes cotas de defraudación que gozaban del beneplácito de la comunidad. Estas desviaciones se intentan erradicar con la creación de una disposición que emplea el término "defraudar" o el de "eludir", sin embargo, ello no

¹² En tal sentido se pronuncia, entre otras, la sentencia de 5 de julio de 1991 del Juzgado de lo Penal nº 4 de Barcelona: "Centrándonos en el tipo penal del que se acusa, art. 349 del C.P., es sabido que nos encontramos ante un tipo penal en blanco, pues para la determinación de la eventual defraudación tributaria, y comprobar si se da la condición objetiva de punibilidad u otros elementos, debemos acudir a normas de orden tributario, sin perjuicio que éstas deban ser interpretadas bajo los principios rectores del campo penal evitando presunciones legales que choquen con la de inocencia u otras máximas del Derecho penal".

resulta suficiente. Mucho más deseable hubiera sido que el legislador se hubiera detenido en señalar los casos concretos en los que se producirá la defraudación; que efectos pueda tener la presentación espontánea de las declaraciones; y el ingreso correspondiente de las cantidades debidas. La expresión "defraudar a la Hacienda Pública" puede alcanzar significados muy diversos para el intérprete de la Ley, además, debe tenerse en cuenta que los tribunales que juzgan este tipo de ilícitos se encuentran con otras dificultades. El delincuente fiscal no presenta demasiadas similitudes con el delincuente que uno imagina encontrarse en cualquier juzgado. Aquél, frecuentemente, pertenece a un status sociológico y educacional muy similar al del propio juzgador. Por otro lado, decíamos anteriormente que la sociedad generalmente no repudia al defraudador fiscal con la misma intensidad que cabría respecto de otros delitos, y de esa sociedad es parte integrante el juzgador.

A la vista de estas observaciones, debe criticarse la inexistencia de una norma que se debería de haber ocupado de presentar una enumeración concreta de los supuestos que generarían delito fiscal, así, las dudas interpretativas se

habrían podido desvanecer y se estaría en mejores condiciones de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente¹³.

A) EL PERJUICIO.

Para algunos autores la producción de un perjuicio a la Hacienda Pública constituye una condición objetiva de punibilidad y, por tanto, no sería necesario que fuera abarcado por el dolo. Sin embargo, entendemos que el importe

¹³ Con relación a esta cuestión cuya observancia facilitaría el logro de una sociedad más justa, podemos hacer las siguientes reflexiones a tenor de la situación actual de nuestra legislación y de nuestras Administraciones Tributaria y de Justicia:

La primera de ellas se dirige a poner de manifiesto el importante número de problemas que se derivan de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril y que serán objeto de tratamiento a lo largo del desarrollo de este trabajo. Lo que interesa reseñar ahora es que debido a esas deficiencias, la Ley ha dejado de ser aplicada en bastantes ocasiones.

En segundo lugar, resaltar que si bien es cierto que la Inspección financiera y tributaria ha desarrollado en los últimos tiempos un esfuerzo creciente en la aplicabilidad de la ley penal, sin embargo, y pese a los avances realizados, no ha logrado terminar con algunas graves deficiencias. Así, resulta asombroso constatar que desde la entrada en vigor del artículo 350 del Código Penal, las querellas por delitos de subvenciones han sido las menos, y este hecho sorprende si se observa el volumen notable de dotaciones presupuestarias destinado a este fin. Tampoco cuenta con los instrumentos necesarios que le permitirían estimar eficazmente el número de contribuyentes que elude su obligación de declarar, y comprobar las declaraciones que le son presentadas verificando, en su caso, si las liquidaciones efectuadas por los sujetos pasivos se practicaron adecuadamente. A solventar esta carencia contribuiría, sin duda, la elaboración de planes de inspección confeccionados con criterios de objetividad y racionalidad.

Por último, poner de manifiesto los graves problemas que el tema del ilícito tributario penal representa para nuestra Administración de Justicia. Se trata de una materia que presenta graves dificultades probatorias y que se plantea ante profesionales ajenos a un conocimiento profundo de las cuestiones tributarias.

de la cantidad defraudada a la Hacienda Pública es un elemento del tipo y de ahí que debe ser abarcada por el dolo del agente¹⁴.

Para que la cuantía de lo defraudado sea relevante a efectos de la existencia del delito fiscal ha de exceder de cinco millones de pesetas como determina el artículo 349 del Código Penal. El perjuicio se precisa por el importe de lo no satisfecho, para el supuesto de elusión de tributos, o por la cuantía del beneficio fiscal obtenido indebidamente.

Se suscita entre la doctrina la duda de si el impago a que hace referencia en el primer apartado del artículo 349 queda reducido al importe de la cuota tributaria, esto es, la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable tal y como indica el artículo 55 de la Ley General Tributaria, o bien, se extiende a los recargos legalmente exigibles sobre las bases o cuotas, el interés de demora, el recargo por aplazamiento o prórroga, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias.

¹⁴ Vid. por todos, MARTINEZ PEREZ, C. "Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública", en Comentarios a la Legislación Penal, Cobo del Rosal, M.-Bajo Fernández, M., t. VII, Edersa, Madrid, 1986, pág. 266.

Como señala un sector de la doctrina¹⁵, sería incorrecto considerar como cantidad defraudada las sanciones pecuniarias porque éstas se derivan precisamente de la defraudación cometida, por lo cual, en el momento de determinarse el importe del perjuicio únicamente se atenderá a la cuota tributaria debiendo excluirse además de las sanciones, las cantidades derivadas de los intereses de demora y los recargos que no guardan relación con el fraude.

Por tanto, las sanciones pecuniarias, los intereses de demora y los recargos por aplazamiento o prórroga constituyen "prestaciones accesorias"¹⁶ y quedan excluidos de la cuota.

Frente a estas cantidades, las derivadas de los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos son cuotas tributarias que se anexionan a la cuota que se está liquidando dando origen a lo que se ha denominado cuota de formación compleja¹⁷.

¹⁵ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G., op. cit., pág. 273.

¹⁶ Vid. CORTES DOMINGUEZ, M. "Ordenamiento Tributario Español", v. I, Cívitas, Madrid, 1985, pág. 459.

¹⁷ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G., op. cit., pág. 274.

El párrafo segundo del artículo 349 establece unos criterios para la determinación de la cuantía discriminando, según se trate de tributos periódicos o de declaración periódica o no. En el primer caso se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

B) LOS PROBLEMAS ATINENTES A LA CONSUMACION DEL DELITO.

Un aspecto que incide de una manera esencial sobre la determinación del perjuicio es el del momento de la consumación del delito.

La fijación del momento en que se produce la consumación del delito fiscal es trascendental porque va a determinar tanto la legislación aplicable al delito cometido, el momento en que puede ser perseguido dicho delito así como el inicio del cómputo de la prescripción, y la posibilidad, en su caso, de las interrupciones de la

misma. Tampoco hay que olvidar que antes de dicho momento cabe el desestimiento espontáneo¹⁸ que lleva a la impunidad.

Sin perjuicio de llevar a cabo un estudio detallado del tema hemos de decir que, en principio, los delitos contra la Hacienda Pública se consuman cuando habiendo transcurrido el plazo normativamente establecido para el cumplimiento de una obligación tributaria, por culpa o dolo no se procede al cumplimiento de dicha obligación.

Realizada esta afirmación pasamos ya al análisis del artículo 349 del Código Penal.

Analizando el artículo 349, en él se alude a

"el que defraudare a la Hacienda... eludiendo... siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 5,000.000 de pesetas".

Se deduce la necesidad de que se produzca una simulación, un engaño (defraudación), contra la Hacienda, y plantea el problema de determinar en qué momento se produce la elusión para saber cuando se consuma el delito.

¹⁸ Art. 33 del Código Penal.

Pues bien, ese momento habrá que fijarlo siguiendo las normas del Derecho tributario.

La consumación en el delito fiscal se estima se produce, al igual que en el delito de estafa, en el mismo momento en que se ocasiona el perjuicio a la Hacienda Pública, sin embargo, aquí la dificultad surge porque no resulta fácil saber cual es el momento concreto en el que se produce el daño.

La mayoría de la doctrina está de acuerdo en fijar la consumación en el último momento hábil, según la legislación tributaria, para efectuar el ingreso. Los problemas surgen al tener que determinar ese momento hábil: si lo constituye la última fecha para el pago voluntario del impuesto, o bien el último día del plazo otorgado para ello, una vez efectuada la liquidación definitiva por la Administración.

Para Rodríguez Mourullo¹⁹, la consumación ha de referirse al último momento hábil para efectuar el ingreso correspondiente. Pero ¿cuál será el momento hábil?; el profesor Pérez Royo²⁰ aborda la cuestión partiendo de la distinción existente entre aquellos tributos que requieren

¹⁹ RODRIGUEZ MOURULLO, G., op. cit., pág. 283.

²⁰ PEREZ ROYO, F., op. cit. pág. 170.

para su pago un acto previo de liquidación por la Administración, previa la declaración del contribuyente (tal y como acontecía en el antiguo Impuesto de Donaciones y Sucesiones), y aquellos otros en los que la misma obligación que conllevan de ser declarados y autoliquidados por el mismo contribuyente hace innecesario el acto administrativo de liquidación (véase, entre otros, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedades, o el Impuesto del Valor Añadido).

En el primer supuesto, la consumación se producirá cuando se agote el último día del plazo señalado para el pago de la deuda liquidada por la Administración, mientras que en los casos en los cuales la declaración no haya sido efectuada la consumación se fija cuando hayan transcurrido los términos señalados para declarar, liquidar y pagar el tributo correspondiente.

Los autores plantean la problemática que surge en el caso de que el tributo se gestione mediante declaración y autoliquidación del contribuyente, puesto que el requisito de la previa liquidación por la Administración no es preciso para realizar el pago de la deuda.

Las soluciones aportadas varían considerablemente:

A) Para un grupo de autores, entre los que podemos citar a Martínez-Pereda²¹, la consumación se produce en el momento en que la liquidación provisional (la autoliquidación tiene en principio tal carácter) ha sido realizada pues, a partir de ese momento, la Administración puede exigir la deuda tributaria resultante.

La tesis defendida por Martínez Pereda, presenta varios inconvenientes:

a) No apunta una solución para el caso de que la deuda tributaria liquidada por el contribuyente sea diferente de la cuota verdadera. En este supuesto, solamente, se puede exigir la auténtica deuda cuando la Administración efectúe la liquidación oportuna.

b) Tampoco soluciona el supuesto de omisión de la declaración-autoliquidación del sujeto pasivo. De nuevo la Administración deberá liquidar para actuar, la vía de apremio.

B) Para Bajo Fernández²² el delito no se consuma mientras que no exista la liquidación definitiva practicada por la

²¹ MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M. "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código español", Crónica Tributaria, nº 53, 1985, pág. 175.

²² BAJO FERNANDEZ, M. "Manual de Derecho Penal", op. cit., pág. 438.

Inspección financiera y tributaria en los términos expresados por los artículos 120 y siguientes de la Ley General Tributaria porque hasta ese momento no hay una obligación tributaria exigible.

Solo con la liquidación definitiva es posible determinar el importe de la deuda tributaria, y, por tanto, la cuantía de la defraudación. Por lo cual, cualquier actividad realizada por el sujeto pasivo con anterioridad a la liquidación definitiva y que haya provocado un conocimiento erróneo de la situación tributaria del contribuyente en la Administración, se valoraría como ejecución del delito fiscal en mero grado de tentativa o frustración.

Esgrime, como argumento definitivo para rebatir la postura que entiende producida la consumación en el momento de la liquidación provisional, el dato de que la función primordial de la Inspección financiera y tributaria radica en la práctica de las liquidaciones tributarias estableciendo el importe de las deudas tributarias según lo dispuesto en los artículos 2 y siguientes del Real Decreto 939/1986 de 25 de abril y en que la determinación de la deuda tributaria realizada por la Administración está llena de elementos valorativos que implican una estimación

arbitraria por aquélla. Por lo tanto, la Inspección no realiza una labor de determinación de un hecho imponible, sino de valoración del hecho imponible para la determinación de la deuda tributaria.

La tesis defendida por Bajo Fernández no nos parece aceptable por diversas razones:

a) Si se debiera esperar a que la Administración practique una liquidación definitiva o transcurra el plazo establecido normativamente para ello, supondría que en muchos casos transcurrirían varios años entre la realización del acto u omisión defraudatoria y la consecución del resultado.

b) Si seguimos esta postura, el procedimiento instaurado en el desarrollo reglamentario del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria²³ impediría la consumación del delito fiscal pues las disposiciones que conforman aquel desarrollo, ordenan que cuando la Administración tributaria estime la existencia de acciones u omisiones presuntamente constitutivas de este delito, debe abstenerse de continuar el procedimiento sancionador pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente, de tal forma que la liquidación definitiva, no se llegaría a practicar.

²³ Artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones-tributarias, y el artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los tributos.

Hasta la promulgación de la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, el delito fiscal era exclusivamente perseguible a instancias de la Administración²⁴. A partir de ese momento se transforma en un delito perseguible de oficio; pues bien, si siguiéramos la tesis de Bajo Fernández llegaríamos a la conclusión sin sentido de que cuando el órgano jurisdiccional reciba la notitia criminis a través de una denuncia de un particular o bien de oficio por el Juzgado, debería remitir el delito a los órganos administrativos para la oportuna liquidación. La sentencia 44/1988, de 24 de marzo, de la Audiencia Provincial de Logroño, señala que:

"Cuando la causa penal se inicie sin previa intervención (de la Administración), cesará en todas sus actuaciones, sin que ni siquiera exista la posibilidad de continuarlas"

y añade en otro apartado:

"Si fuera permitido el pago del impuesto con fines exculpatorios una vez que el sujeto pasivo conociera el

²⁴ Por mandato del artículo 37 de la Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

descubrimiento de la defraudación tributaria, el delito fiscal carecería de sentido en la práctica".

La tesis que venimos censurando se olvida del artículo 28 de la Ley General Tributaria que señala:

"El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización configura el nacimiento de la obligación tributaria".

Por tanto, entendemos que es en ese momento cuando la deuda se origina y que el acto de liquidación tiene una virtualidad reducida a la fijación del quantum de la defraudación.

Si consideramos que por el hecho de recibir una liquidación tributaria sin realizar posteriormente el pago de la deuda, se ha cometido delito fiscal, estaríamos dando viabilidad, en parte, a la "vieja" prisión por deudas, negando el carácter doloso del delito objeto de este estudio. Lo significativo de esta figura delictiva es engañar a la Hacienda Pública, y este engaño así como el perjuicio que de él se deriva se produce cuando finaliza el plazo de declaración voluntaria sin que la misma se haya

presentado y no cuando la Administración goza de título ejecutivo, esto es, cuando practico la liquidación.

C) Una tercera posición doctrinal, esgrimida por Martínez Pérez²⁵, distingue los supuestos en los que la declaración-liquidación ha sido presentada por el sujeto pasivo, y aquellos otros en los que el contribuyente la omite. En los primeros, la consumación se produce con la liquidación provisional; en los segundos, se hará efectiva con la liquidación practicada por la Administración.

Esta tesis es censurable por las mismas razones expuestas en la crítica a la postura de Bajo Fernández; además, deja sin resolver la problemática que se suscita cuando la deuda liquidada por el contribuyente no coincide con la deuda real.

A la vista de los inconvenientes manifestados por las anteriores posiciones, hemos de recalcar que la deuda tributaria nace con la realización del hecho imponible y que son las leyes reguladoras de cada tributo, o bien, la propia Administración, las que señalan los plazos para declarar, liquidar y pagar los tributos. Parece, entonces, que la solución más acertada será la de estimar que el delito se

²⁵ MARTINEZ PEREZ, C., op. cit., pág. 29.

consume: a) cuando la Administración esté facultada para liquidar la deuda porque el administrado no lo hizo o lo hizo incorrectamente, o b) cuando pueda exigir el pago. En ambos casos, ha de haber transcurrido el último día del plazo para el ingreso voluntario de la deuda.

De esta manera, se hacen coincidir el momento de la realización de la acción u omisión de defraudación con el resultado dañoso; además, se aviene bien con el nuevo tratamiento procedimental implantado por la reforma de la Ley General Tributaria y el Código Penal.

Un supuesto especial podría producirse en el caso de que el contribuyente realice extemporáneamente el ingreso de la deuda de manera voluntaria, pero antes que la Administración haya iniciado sus actuaciones oportunas. Si de acuerdo a lo defendido anteriormente, el delito lo entendemos consumado, el desistimiento voluntario no tendría cabida, pero, sin embargo, exigencias de política tributaria y criminal desaconsejan la sancionabilidad.

El texto originario de la Ley 10/1985, de 26 de abril, recogía en su artículo 61.2 la siguiente manifestación:

"Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de intereses de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas".

Esta disposición resultó modificada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986 al establecer en su disposición trigésimo primera que:

"Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria".

Observamos que esta modificación operada sobre el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria permitió superar la contradicción que producía esta ley, después de la reforma introducida por la Ley 10/85, de 26 de abril, por admitir sanciones por ingresos efectuados voluntariamente fuera de plazo, tras la reforma del artículo 61.2, las sanciones han sido eliminadas.

Si comprendemos el delito fiscal como una infracción administrativa que se singulariza por la cuantía de la defraudación y la presencia de otros elementos, es perfectamente lógico que se le aplique este precepto, basándose en una analogía *in bonam partem*. Esta idea recogida por Pérez Royo²⁶, ya aparece en el Derecho alemán e italiano y de *lege ferenda* debería recogerse en el artículo 349 del Código Penal como excusa absolutoria, y, no meramente como circunstancia atenuante en los términos del artículo 9.9 del Código Penal ("haber procedido el culpable antes de conocer la apertura del procedimiento judicial, y por impulsos de arrepentimiento espontáneo, a reparar o disminuir los efectos del delito, o dar satisfacción al ofendido o a confesar a las autoridades la infracción").

Podría entenderse que el ingreso fuera de plazo, cuando es aceptado por la Administración, tendría una categoría equivalente a la que detenta el perdón del ofendido del artículo 25 del Código Penal. Sin embargo, este planteamiento es erróneo porque el Código exclusivamente lo admite cuando se da en relación con delitos perseguibles a instancia de parte pero nunca en aquéllos que son de

²⁶ Vid. PEREZ ROYO, F., op. cit., pág. 174. En contra de esta opinión se manifiesta MARTINEZ PEREZ, C. últ. op. cit., pág. 294.

naturaleza pública, perseguibles de oficio como es el delito fiscal.

C) LOS SUPUESTOS DE COMISION POR OMISION DE LA PRESENTACION DE LA DECLARACION TRIBUTARIA.- LOS PROBLEMAS PLANTEADOS POR LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO.

El análisis del comportamiento omisivo en el delito fiscal tiene una gran relevancia práctica pues resulta fácilmente constatable el incremento constante del número de tributos, que van exigiendo del contribuyente la realización de declaraciones tributarias acompañadas en muchas ocasiones, por la propia liquidación. La discusión doctrinal se centra en determinar si la omisión del deber de declarar -que por sí sola implica la infracción descrita en el artículo 83.4 de la Ley General Tributaria- puede considerarse como figura constitutiva del delito fiscal conforme al artículo 349 del Código Penal, cuando implique una defraudación superior a cinco millones de pesetas.

Un primer paso en la indagación de este problema, lo da un sector de la doctrina²⁷, que tras realizar un estudio

²⁷ Vid. CORDOBA RODA, J. "El nuevo delito fiscal", Revista Jurídica de Cataluña, II, 1985, págs. 927 y ss.

del artículo 319 del Código Penal, llega a la conclusión de entender la acción típica como una falsedad, un engaño, por haber sido incluida esta figura en el título dedicado a las falsedades. Por esta razón, la conducta del fraude va mucho más allá de la simple pasividad. La pura omisión del contribuyente no se considera idónea para realizar el tipo del ilícito.

Esta argumentación no parece concluyente, pues se centra en el dato de la incorporación del delito fiscal, en un determinado título del Código Penal, sin caer en la cuenta de que esto respondió más a motivaciones de tipo coyuntural que a otros razonamientos derivados del contenido material de dicha infracción, que, en realidad, responde a la naturaleza de la defraudación más que a la de la falsedad²⁸.

Por ello, habrá que estar al significado y alcance que se atribuya al término "defraudar" para estimar o no la posibilidad de configurar la omisión de declaración

²⁸ Esta tesis viene avalada por la propia Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, que introdujo en el Código Penal los artículos 349, 350 y 350.bis, creando un Título bajo la rúbrica "De los delitos contra la Hacienda Pública" cuyo artículo primero, presenta en su primera parte, una redacción muy similar a la del derogado artículo 319. Se utiliza incorrectamente por ambos los vocablos "eludir y disfrutar" en el momento de definir la acción, pero lo fundamental es el empleo del verbo "defraudar" para delimitar lo que por algún autor se ha llamado "núcleo del tipo".

tributaria como constitutiva de delito fiscal. Encontramos dos posturas doctrinales en este sentido.

A) La postura mayoritaria en la doctrina entiende la defraudación como algo más que la causación de un perjuicio económico. Se atiende para ello al concepto de defraudación que emplea el mismo Código Penal en el Capítulo IV del Título XIII: "Delitos contra la propiedad. Defraudaciones", esto es, como un perjuicio patrimonial causado mediante engaño²⁹. Se estimaría, por tanto, la ejecución de maniobras tendentes y adecuadas a inducir a error a la Administración exigiéndose en el tipo subjetivo la presencia de un ánimo defraudatorio. Esta visión, se ve reforzada por la utilización del término "elusión" en el mismo precepto. Además, en la Exposición de motivos de la Ley Orgánica de 1985, puede encontrarse la siguiente reflexión:

"Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a

²⁹ Vid. entre otros, BAJO FERNANDEZ, M., *Últ. op. cit.*, pág. 557; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *op. cit.*, pág. 260; también, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985, de 12 de marzo de 1986, de 12 de mayo de 1986, de 2 de marzo de 1988, de 26 de noviembre de 1990, de 27 de diciembre de 1990, de 20 de noviembre de 1991 y 3 de diciembre de 1991.

eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago".

De tal forma que Rodríguez Mourullo³⁰, aclara que

"No hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una auténtica mise en scene tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración tributaria. Existe un deber específico de declarar, por lo que la omisión de la presentación de declaraciones adquiere, así, un valor concluyente que la convierte en medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar a la Hacienda".

Esta exposición de Rodríguez Mourullo nos parece muy oportuna pero debe ser matizada en alguna medida. El perjuicio, la defraudación que experimenta la Hacienda debe ser consecuencia del engaño y no proceder de otra serie de circunstancias. Por ello, si el error en que incide la Administración tributaria proviene de que la misma no actuó las iniciativas administrativas a su alcance para corregir

³⁰ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G., op. cit., pág. 249.

Para llegar a la misma postura MARTINEZ PEREZ, C., op. cit., págs. 262 y ss., pero basa su argumentación en defender la comisión del delito por la vía del incumplimiento del deber de declarar-deber jurídico.

la conducta irregular del contribuyente, no se da la relación de causalidad y en consecuencia al fallar ese requisito de la defraudación, esta última no puede existir.

En tal caso, señala Bajo Fernández³¹,

"La defraudación es consecuencia de la inoperancia manifestada por el presuntamente engañado. Ahora bien, si aquellas iniciativas esperadas tampoco hubieran dado su fruto debido a maquinaciones idóneas efectuadas por el contribuyente, sí debe entenderse que el engaño se produjo, y, por tanto, la defraudación existió, considérense en tal sentido los supuestos de falsedades documentales que ocultan el hecho imponible, la realización de actos de ocultación de bienes en la contabilidad"

En esta línea de impunidad de la omisión cuando no se acompaña de un comportamiento engañoso se mueven las significativas sentencias de 26 de noviembre de 1982 y de

³¹ BAJO FERNANDEZ, M. "La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública", en Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Curso 2, Centro Estudios Judiciales, Madrid, 1988, pág. 174.

12 de marzo de 1985 de la Audiencia Provincial de Ciudad Real³².

La sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real de 26 de noviembre de 1982, señala:

"El elemento básico del tipo penal, la defraudación, ha de entenderse, de acuerdo con el concepto general que esta expresión tiene en el área penal, distinto y más restrictivo que la noción de fraude en la esfera administrativa, y ello, porque aunque proceda de una Ley fiscal, la misma lo ha incorporado al Código Penal. Así, para que exista el delito que nos ocupa, conforme al núcleo del tipo es preciso la existencia en todo caso de un engaño, mendacidad o artificio mediante el cual se irroga un perjuicio patrimonial injusto; por ello, (continúa diciendo) en el plano subjetivo no puede haber delito fiscal sin intención de engañar por parte del sujeto agente, exigencia que postula la doctrina y la propia Fiscalía del Tribunal Supremo (Circular 2 de 1978) sobre persecución del delito fiscal que entiende que sólo son punibles las defraudaciones a la Hacienda

³² Así mismo, citar entres otras las sentencias del Juzgado de Instrucción nº 7 de Barcelona, de 14 de noviembre de 1988; de la Audiencia Provincial de Madrid, de 27 de marzo de 1989 y de la Audiencia Provincial de Alicante de 2 de febrero de 1991.

cuando responden a utilización por parte del contribuyente de determinados medios fraudulentos", "no pudiendo cometerse más que en forma dolosa y no por imprudencia" de forma que "para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del pago del impuesto o el disfrute ilícito del beneficio fiscal"; y por ello "la conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia activa o pasiva, en el contribuyente, carecería de trascendencia penal. Debiendo también recordar que nos encontramos ante un delito de tendencia que posee como elemento subjetivo del injusto, el ánimo de lucro ilícito por lo que está vedada su incriminación en forma culposa".

Concluye la sentencia, sin embargo, señalando que:

"Desde el momento en que la realidad social puede ofrecer hipótesis de contribuyentes que intencionadamente dejan de presentar la correspondiente declaración con el fin de eludir el pago de un impuesto concreto, llevando a cabo con su silencio un engaño capaz de inducir a error a la Administración, es

evidente que puede y debe incriminarse estas conductas de comisión por omisión"³³.

8) Por el contrario, para el sector minoritario de la doctrina³⁴ por defraudar debe entenderse la mera causación de un perjuicio patrimonial sin que se necesite la concurrencia de la figura del engaño. Entonces los autores que defienden esta idea, admiten la posibilidad de comisiones de delito fiscal a través de comportamientos no engañosos, o en los que esté ausente el ánimo de defraudar. Para ellos, el empleo de un significado amplio del verbo defraudar permite vencer las dificultades, para aplicar el

³³ Esta postura se refuerza con la contemplación del artículo 350 del Código Penal, al castigar un supuesto de omisión requiriendo la compañía de irregularidades contables.

³⁴ BACIGALUPO ZAPATER, E. "El delito fiscal en España", Revista Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, nº 59, Madrid, 1979, pág. 92: "Por defraudar hay que interpretar la necesidad de la causación de un perjuicio patrimonial derivado de un comportamiento contrario a la rectitud, sin que se precise la "mise en scene"; aclarando esta tesis, FERRÉ OLIVÉ, J.C. "La omisión de declaración tributaria ¿configura un delito fiscal?", Poder Judicial, nº 10, 1988, pág. 140, viene a señalar que el legislador de 1985, se equivocó al emplear esta fórmula defraudatoria, pues en ella el tipo se diseña sobre la base de la defraudación y para ello, es necesario que el sujeto realice un engaño, manifieste una voluntad de defraudar y ocasione un perjuicio patrimonial. Entonces, por esta necesaria concurrencia de los tres requisitos es impensable, señala, que se pueda estimar un delito fiscal cometido por imprudencia, dificultando, en consecuencia, la aplicación del tipo omisivo; vid. también del mismo autor "El delito contable", Praxis, Barcelona, 1988, pág. 48; SUAREZ GONZALEZ, C.J.-HERRERA MOLINA, P.M. "Delito fiscal y Constitución (A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990)", Cuadernos de política criminal, nº 45, 1991, págs. 770-774.

artículo que venimos comentando, que genera el requisito del engaño.

Este planteamiento que goza en la doctrina de una aceptación minoritaria, no es alabable porque el principio de intervención mínima del Derecho penal, el carácter de última ratio de las normas penales, impide que el simple incumplimiento de las obligaciones fiscales sea castigado basándose únicamente en que se ha causado un perjuicio al Erario Público.

Resulta, por tanto, imprescindible la presencia de dos requisitos: la causación de un perjuicio patrimonial producido por una conducta contraria a la rectitud, y el engaño³⁵. Así lo corroboran las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986.

"... la acción para algunos es muy simple, pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumbe al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adecuadas, pero habida cuenta de que 'fraude' equivale semánticamente a engaño o a 'acción contraria a la verdad o la rectitud',

³⁵ No cabe la forma culposa, se precisa de la existencia del dolo: RODRIGUEZ DE VESA, J.M. "Derecho Penal Español. Parte Especial", Dyckinson, Madrid 1988, pág. 578.

'defraudación' a 'acción o efecto de defraudar' y 'defraudar', siendo palabra polémica, en su acepción más ajustada al caso a 'cometer un fraude en perjuicio de alguno', y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a lo cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar los hechos tributarios o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente...".

C) Con estos antecedentes creemos que estamos en condiciones de aportar alguna solución al interrogante de si es o no posible la comisión por omisión del delito fiscal y si la no presentación de las declaraciones dan lugar a este tipo delictivo.

Si atendemos a la dogmática penal, observamos que tradicionalmente se ha distinguido entre los delitos puros y la comisión por omisión³⁶.

³⁶ Los delitos puros de omisión implican la punibilidad en los siguientes términos: el que no hace ésto o aquéllo será castigado. En los de comisión por omisión se imputa un resultado al autor de relevancia penal, por no impedir un resultado.

Pues bien, algunos autores son partidarios de imputar la comisión por omisión cuando el sujeto se encuentra en posición de garante y con la obligación legal ó moral de actuar. Y ocupa tal posición cuando la ley le obliga, en determinados tributos, a presentar la autoliquidación correspondiente³⁷. Entonces, caso de incumplir este deber, puede generar en la Administración la idea errónea de que no reúne los requisitos que le hacen sujeto de tal obligación³⁸. Por ello, concluyen indicando que respecto del elemento objetivo de causación de perjuicio para el Erario Público, el incumplimiento de la posición de garante permite la comisión por omisión de este delito.

Por lo que respecta al segundo requisito precisado -el engaño- se discute si puede entenderse su producción por la vía de la omisión. Pues bien, habrá que estar a la apreciación de si el silencio proviene de persona obligada, por su condición de garante, a evitar el error de otro o a eliminar el ya existente.

³⁷ Se estaría atentando, en definitiva, contra el deber jurídico de obrar del artículo 31 de la Constitución que se concreta en el artículo 35 de la Ley General Tributaria.

³⁸ Dándose a entender que no se percibieron ingresos o que lo fueron en cuantía inferior al límite que obliga a autoliquidar.

Sabemos que nuestros tribunales han admitido en varias sentencias la posibilidad de comisión por omisión de este delito. Se da así, respuesta favorable a una solicitud, ya antigua, formulada a través de la Memoria del Tribunal Supremo del año 1972 por el Fiscal de esta instancia judicial, en el sentido de que se considerarán como delito fiscal aquellas acciones u omisiones dirigidas a violentar la relación jurídico-tributaria, comprendiendo entre ellas la no presentación de declaraciones o la presentación de las mismas pero ocultando datos relevantes para la Hacienda Pública con la finalidad, en ambos supuestos, de sustraerse al pago de los impuestos. Así, con anterioridad al año 85 ya se habían pronunciado los tribunales en tal sentido: por ejemplo en la sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real³⁹, de 26 de noviembre de 1982, aunque absuelve de la imputación efectuada, reconoce que el silencio del contribuyente originó un engaño capaz de inducir a error a la Administración, debiendo incriminarse esta conducta de comisión por omisión.

A la vista de todo lo expuesto, parece acertada la postura de aceptación de la comisión del delito fiscal por

³⁹ También puede verse la sentencia pronunciada por la Audiencia Provincial de La Coruña de 5 de octubre de 1984 que califica como defraudador a un empresario que no efectuó la declaración liquidación del Impuesto General sobre el tráfico de empresas.

vía de omisión. Puede argumentarse en su defensa que se trata de una solución ajustada a Derecho y a equidad. Si se niega carácter fraudulento a la falta de presentación de declaraciones y al impago derivado de la misma pero se valora como constitutiva de delito la "acción de presentar declaraciones que faltan a la verdad ocultándose a la Hacienda partes sustanciales del hecho imponible y, consecuentemente, efectuando ingresos en cuantías inferiores a las verdaderamente adeudadas al Erario público, se daría un trato de favor a la primera de las actitudes expuestas que resulta a todos los efectos más condenable que la segunda. Resulta, a todas luces, más loable la conducta de aquel contribuyente que paga "algo", que la de aquel otro que elude su obligación íntegramente⁴⁰.

Además, es fácil percibir que los ciudadanos que no atienden al deber de presentar su correspondiente declaración, lo hacen con la esperanza de que su actitud no sea detectada por la Administración tributaria, que carece de los medios personales y técnicos suficientes para controlar efectivamente a todos los contribuyentes, debiendo resignarse ésta última, a operar sobre un círculo bastante cerrado de sujetos pasivos. Este grado de impotencia unido

⁴⁰ Esta tesis puede cuestionarse: si el sujeto desfigura su declaración para no pagar cinco millones de pesetas debería estar en peor condición que aquel que no declara para evadir dos millones.

al mecanismo de una prescripción relativamente rápida, anima a muchos a eludir sus obligaciones tributarias.

La sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988, ratifica esta conclusión cuando expone que

"... La conducta típica consiste en defraudar a la Hacienda estatal mediante la elusión del pago de impuestos, que es una de las formas de comisión alternativa del artículo 319; y en cuanto a la defraudación, las sentencias de esta Sala de 29 de junio de 1985 y las más próximas de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986 han otorgado a las presunciones legales de este artículo una significación meramente ejemplificativa aceptando paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio; y por esta vía se suscita como factible la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo, engaño o mise en scene que parecen ser consustanciales, comportamiento omisivo que reviste singular importancia por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente alguna declaración e, incluso, la liquidación. Sin desconocer que el tema no es pacífico

en la doctrina, para la que guarda esta Sala su mayor atención y respeto, puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o manifestar la realidad no solo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho -facta concludentia- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar; aunque de algunas recientes resoluciones de esta Sala pudiera inferirse que la defraudación corresponde a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias, queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en la sentencia de 29 de junio de 1985 al expresar que "la ausencia de declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación para con el Erario Público", y es patente -añadimos- que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto "totalmente" no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para "pagar menos de lo debido", en ambos casos se advierte una

falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir, la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y el arranque causal del mismo..."

Esta postura del Tribunal Supremo resolvería, en principio, la cuestión en aquellos supuestos relativos a los impuestos en los que la Ley obliga a efectuar la presentación de declaraciones por el hecho de haber percibido unos ingresos gravados por el impuesto o haber obtenido ingresos brutos a partir de una cuantía determinada (sería el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), pero ... ¿qué ocurriría en el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre Sociedades, que exige la presentación de declaraciones sea cual fuere el resultado del ejercicio económico?. Si en supuestos como el aludido se aplicara la tesis del Tribunal Supremo, esto es la no presentación de la declaración como acto positivo de defraudación, esta actitud estaría fuera de la comprensión de la norma penal, ya que la Hacienda Pública no tendría razón para estimar necesariamente que el contribuyente no ha obtenido ingresos,

y que simplemente lo que ha hecho es incumplir un deber tributario formal (téngase presente que la declaración lo mismo podía haber puesto en evidencia una cuota a ingresar en el Erario Público como la inexistencia de la misma en el caso de haberse tratado de un ejercicio negativo).

A la vista de esta apreciación, podría considerarse más adecuada la tesis de que el incumplimiento de la autoliquidación da lugar al delito fiscal, constituyéndose éste por una omisión y no por un acto positivo de defraudación. Esta omisión deberá acompañarse de una voluntad defraudatoria, para que pueda ser considerada idónea a efectos de la comisión de un ilícito tributario penal.

La Audiencia Provincial de Barcelona en auto de 10 de junio de 1988 precisa que:

"... es mucho más complicada y ardua la justificación, tanto a nivel indiciario como probatorio, de tal dolo específico de defraudar a la Hacienda Pública en la conducta de la simple omisión de declaración tributaria, puesto que puede obedecer a móviles distintos del fraude o engaño como la desidia o el olvido o la creencia de no resultar obligado, todo lo cual permite afirmar que en

la redacción del artículo 319 del Código Penal, hoy sustituido por los artículos 349 y siguientes del Código Penal, la simple omisión de la declaración tributaria, sin más, aunque origine un no ingreso de la suma de dinero citada en el tipo no constituye delito fiscal, interpretación esta que desde luego no es pacífica ni unánime en la doctrina ni en la jurisprudencia, pero que a juicio de este tribunal es la adecuada como también se evidenciará por lo que también se dirá al examinar el nuevo tipo penal introducido en la Ley de 1985".

"... En la redacción actual del artículo 349 del Código Penal se establece una pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada, frente al anterior artículo 319 que establece las penas de multa o multa y arresto o multa y prisión menor, según la cuantía de la cuota defraudada fuese entre dos y cinco millones, entre cinco o diez millones de pesetas o más de diez millones de pesetas, para el que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuota defraudada excediere de cinco millones de pesetas, redacción que difiere poco en orden a la descripción del tipo respecto del antiguo artículo 319 del Código Penal, pero ya no hace mención de las presunciones de ánimo de defraudar que contenía

el primer párrafo del anterior artículo citado, lo que no tiene mayor trascendencia en orden a que sigue siendo exigible la justificación del dolo específico de defraudar, pero sin embargo, y esto a juicio de este tribunal es de trascendental importancia, el nuevo artículo 350.bis sí que establece expresamente un supuesto en que la omisión de la declaración tributaria constituye delito referido a quien obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales no hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas, o hubiese practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias, tipo penal atenuado en cuanto a la penalidad, de lo que se deduce que la omisión de la declaración tributaria simplemente y en otros supuestos distintos de los anteriores podrá constituir una infracción administrativa pero no un delito, habida cuenta de que lo impide el empleo que hace la Ley en la descripción del tipo en la expresiones "el que defraudare" o "el que defrauda", pues es evidente que éstas exigen una maquinación, un engaño, un ardid y en todo caso una conducta positiva, pues quien no paga un impuesto omitiendo una declaración realiza una conducta omisiva

de no pago, pero no engaña, so pena de su resistencia a no hacerlo cuando es requerido poniendo trabas a la acción investigadora de la Hacienda. Es precisamente la inclusión en el tipo penal de delito fiscal de esa infracción consistente en la omisión de la declaración tributaria conectada a fraudes contables recogida en el artículo 350.bis, otro argumento para la estimación de que la simple omisión de la declaración tributaria no integra el delito del artículo 319 del Código Penal en la redacción que le dió la Ley de 1977 y tampoco en la que le dió la Ley de 1985, puesto que cuando el legislador ha querido tipificar como punible la omisión de la declaración tributaria lo ha hecho de manera expresa, no siendo función ni misión de los tribunales suplir las deficiencias legales en materia penal por lo peligroso que resultaría la posibilidad de extensión de una tipicidad no legal, sino judicial, con evidente vulneración contra el reo del principio de legalidad y de las normas constitucionales, lo cual responde al principio de que si la Ley no describe los elementos objetivos del tipo no hay tipicidad y, por ende, no hay delito, y así mismo al principio de intervención mínima del Derecho penal que extiende su ámbito de aplicación y su protección para los supuestos en que el Estado o la comunidad no estime suficiente la protección de las

normas civiles o administrativas y sus sanciones correspondientes. Ante esta falta de tipicidad penal tal conducta omisiva únicamente encuentra su sanción en la Ley General Tributaria que impone una sanción pecuniaria administrativa".

"La jurisprudencia del Tribunal Supremo tampoco es unánime en cuanto a la descripción de los elementos del tipo pues mientras la sentencia de 12 de marzo de 1986 manifestó que no bastaba el impago de la deuda tributaria que incumbe al infractor, sino que lo relevante a efectos punitivos es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la satisfacción de determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente; en cambio, la reciente sentencia de 2 de marzo de 1988 entiende factible la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio o mecanismo engañoso, que parece ser consustancial de manera que pueda suponerse que una conducta adquiriera o pueda adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido o sancionado por el ordenamiento jurídico y falta al deber de verdad no solo quien tergiversa o manipula los datos que configuran los hechos impositivos

para pagar insuficientemente sino quienes sabedores del deber de declarar omiten la declaración tributaria porque la Hacienda puede tomar este hecho como afirmación de que el sujeto obligado no tenía obligación de declarar..."

"... Pero es que además la doctrina reflejada por esa sentencia de 1988 tampoco elimina el requisito de dolo específico o ánimo de defraudar ni impide su desplazamiento por otros móviles o motivos y en definitiva la falta de tipicidad, en su ausencia, como ocurre en otros muchos tipos penales, con exigencia entre sus requisitos de un dolo específico o reduplicado. De las diligencias practicadas resulta evidenciada la inexistencia en el querellado del ánimo específico de defraudar a la Hacienda Pública con su omisión de la declaración de ingresos obtenidos durante 1977 y sujetos al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar por la falta de interés personal en conseguir lucro alguno, por cuanto del contrato que le vincula con la entidad "x" resulta que las cantidades que ésta se comprometía a pagarle a cambio de sus servicios lo serían libres de impuestos o gravámenes, cláusula contractual que puede perfectamente inducir a entender a quien se encuentra en la situación

del querellado que no está obligado personalmente a pagar tales impuestos y a efectuar tales declaraciones, creencia que aunque pueda ser errónea, desde luego elimina el dolo específico del ánimo defraudatorio. Tal parece derivarse de la conducta del querellado a tenor de sus manifestaciones en el sumario, en segundo lugar de su conducta posterior, elemento al que también hay que acudir para indagar los motivos de su conducta omisiva de la declaración tributaria, que reflejó el nulo interés o intención de defraudar a la Hacienda Pública, puesto que prestó su conformidad a las actas de la Inspección determinantes de la deuda tributaria y colaboró en su fijación, pues lejos de tener una conducta obstructora a la acción investigadora de la Hacienda dió toda clase de facilidades a la Inspección, aportando cuantos documentos se le solicitaron para establecer la cifra de ingresos, como se refleja en las actas levantadas por la Inspección".

"... En definitiva, la improcedencia del recurso del Ministerio Fiscal se impone por las siguientes consideraciones, siendo ajustada a Derecho la resolución recurrida, acordando el sobreseimiento provisional: a) la sola omisión de la declaración tributaria, incluso con el no ingreso de la cuota tributaria, no constituye

sin más el delito fiscal del antiguo 349 del Código Penal, lo que no significa que unida a maquinaciones o engaños o ardides del deudor tributario no pueda formar parte de la dinámica comisiva del tipo. b) En todo caso, para la integración de dicho tipo penal se exige como requisito inexcusable la presencia de un dolo específico de defraudar a la Hacienda Pública, dolo que puede estar ausente en la omisión de la declaración tributaria y que puede ser desplazado por otras intenciones del sujeto activo o por otras motivaciones, en cuyo caso se destipifica el delito. c) Cuando la Ley penal ha querido alterar el tipo penal del delito fiscal exigiendo otros requisitos lo ha hecho de modo expreso, como se deriva de los supuestos del artículo 350.bis del Código Penal que penaliza por primera vez el fraude contable. d) En el presente caso no se justificó debidamente la perpetración del delito al evidenciarse la falta de dolo de defraudar a la Hacienda Pública en el querellado...".

Hay que concluir, por tanto, diciendo que es posible la comisión del delito fiscal a través de la no presentación de la autoliquidación de un impuesto, pero que no todo

incumplimiento deviene necesariamente en delito contra la Hacienda Pública⁴¹.

Si con carácter general se afirmara que toda omisión de declaración es suficiente para estimar la existencia del delito fiscal contemplado en el artículo 349 del Código Penal, esto supondría resucitar las antiguas presunciones contra reo, existentes en la regulación anterior a la Ley de 1985. Nos encontraríamos, nuevamente, ante una manifestación de responsabilidad objetiva y se emplearía como criterio rector la inversión de la carga de la prueba, pues quien omita la declaración-liquidación tributaria deberá probar que no tenía ánimo defraudatorio, y que ese comportamiento omisivo no sirvió para engañar a la Hacienda. Todo ello, implicaría una gran alteración en el sistema de garantías penales y procesales que consagra todo Estado social y democrático de derecho. Si el legislador de 1985 no hubiera recurrido al concepto de defraudación la solución aquí criticada sería correcta. Esto es, si el tipo se

⁴¹ Vid. también la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de enero de 1991, en la que se califica como defraudadora a la procesada por no haber efectuado las declaraciones-liquidaciones correspondientes, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se aclara por la Sentencia, que el delito fiscal puede ser cometido bien a través de la omisión del deber de declarar o bien, declarando menos de lo debido; siendo ambas actividades rechazables, la primera de ellas es la que produce un mayor grado de reprochabilidad penal. Se indica en el fallo que existió voluntad defraudatoria en la contribuyente por el conocimiento que la misma tenía respecto del deber de declarar así como una actitud obstaculizadora respecto a la labor inspectora.

hubiera construido -o de lege ferenda- se construye sobre la simple elusión del pago de impuestos o el disfrute indebido de beneficios fiscales, sería correcta la actual ubicación sistemática de los delitos contra la Hacienda Pública.

Si el legislador se inclinara por esta tendencia a la hora de definir el tipo, cabría la imprudencia y no presentaría problema la caracterización de la omisión de declaración como forma idónea para la elusión del pago de tributos con trascendencia jurídico-penal.

Pero tal y como está la ley, no puede asegurarse con carácter general que quien omite la declaración tributaria está cometiendo el tipo objetivo del delito fiscal. Es cierto que quien omite el deber de declarar, y lógicamente, no ingresa el importe debido genera un perjuicio patrimonial, que es uno de los elementos del tipo del artículo 349. Pero, falta constatar el requisito del engaño⁴².

Por tanto, no puede sostenerse con carácter general, que toda omisión de declaración vaya acompañada de una voluntad de generar para apreciar el engaño. La maquinación

⁴² Exigencia del engaño, que deriva de interpretar el verbo defraudar en sentido coincidente con el utilizado por el Código para los delitos patrimoniales.

habrá de probarla el Ministerio Fiscal y la Administración, por lo que no cabe basar el tipo objetivo en el incumplimiento de deberes tributarios formales, como sería el no declarar, ni en un deber de verdad presunto, ya que ello haría peligrar la seguridad jurídica del administrado. Tampoco nos parece válido el fundamento basado en la posición de garante que ocupa el administrado, porque entendemos necesaria la existencia de una voluntad engañosa.



SEGUNDA PARTE:

LAS NOTAS PROCESALES CARACTERISTICAS DEL
DELITO FISCAL EN LA LEY 50/1977 Y EN LA LEGISLACION
ACTUAL. LEY ORGANICA 2/1985.

CAPITULO II:

LA LLAMADA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA

FISCAL EN EL PROCESO PENAL.

Cuando se alude al término prejudicialidad se está haciendo referencia al hecho de que cuando para fijar en la sentencia los supuestos que condicionan el pronunciamiento penal se necesita, como antecedente lógico-jurídico, aplicar una norma no penal en virtud de la cual puede afirmarse como existente o no una relación jurídica. Estas materias han de ser resueltas bien por el mismo juez que conoce del delito, o bien por otro⁴³.

Las cuestiones prejudiciales lo son o no por ellas mismas y no dependen para su estimación por el juez el que sean propuestas por una de las partes a pesar de que la utilización del término "propuestas" en el artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal haya inducido a confusión⁴⁴. El que se planteen las cuestiones prejudiciales en el ámbito del proceso penal, no es debido fundamentalmente a una declaración de parte o a una determinación del propio órgano jurisdiccional penal, sino a la circunstancia de que tales cuestiones prejudiciales aparecen tan íntimamente ligadas al hecho punible que es racionalmente imposible declararlo

⁴³ Vid. GOMEZ ORBANEJA, E.-HERCE QUEMADA, V. "Derecho Procesal Penal", 9ª ed., Madrid 1981, pág. 147.

⁴⁴ Vid. CORTES DOMINGUEZ, V. "Derecho Procesal. Tomo II. El proceso penal", en colaboración con Gimeno Sendra, V.; Moreno Catena, V. y Almagro Nosete, J.; Tirant lo Blanch, Valencia 1991, págs. 224 y 225; también LORCA NAVARRETE, A.M., "Derecho Procesal Penal", Tecnos, Madrid, 1986, pág. 165.

jurisdiccionalmente sin que con anterioridad no hayan sido resueltas las cuestiones prejudiciales a dicha declaración.

1.- SU ANALISIS COMO PRESUPUESTO DE PROCEDIBILIDAD.

Hasta el año 1977, el delito fiscal quedaba recogido en el artículo 319 del Código Penal y su aplicación era prácticamente inexistente⁴⁵. Con la llegada de la democracia se produce una reforma legislativa en materia tributaria con la aprobación en el año 1977 por las Cortes Constituyentes de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que en su artículo 37 señalaba:

"1. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela"⁴⁶.

⁴⁵ Respondía a la vieja figura de ocultación de bienes o industria.

⁴⁶ Continuaba el artículo manifestando que...

"2. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección o Inspector Jefe del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

3. En las defraudaciones de las Haciendas Locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidas a su favor".

En el apartado segundo de este artículo 37 se mencionaba que:

"Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central...".

Pues bien, en esto los autores vieron la llamada cuestión prejudicial. Realmente, responde poco a tal denominación, pues se trata de un requisito de procedibilidad que debía ser resuelto antes de que el Delegado de Hacienda remitiese las actuaciones al Ministerio Fiscal y no de una cuestión que se plantee en el desarrollo de un proceso penal y que deba ser resuelta por un órgano judicial distinto⁴⁷.

Este precepto establecía como requisitos de procedibilidad, los siguientes:

a) Incoación del procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho

⁴⁷ GOMEZ-DÉGANO, J.L.- CEBALLOS ZUÑIGA, "El delito fiscal", en AA.VV., Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, v. I., I.E.F., Madrid, 1977. Advierte que el artículo 37.2 de la Ley 50/1977 no deroga el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, ni de forma expresa ni tácitamente.

imponible y la cuantía defraudada por cada concepto contributivo, en el que se debía agotar la vía administrativa. Se precisaba, por tanto, que el acta de infracción fuera levantada por el inspector.

b) Acuerdo del Delegado de Hacienda, Alcalde o Presidente de la Diputación decidiendo poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estiman constitutivos de delito previa obtención de los informes pertinentes.

c) Querrela del Ministerio Fiscal.

La acción pública estaba vetada para la persecución del delito fiscal por un lado, con la intención de evitar el ejercicio descontrolado de la acción penal, y, por otro, por la necesidad de que existiese una cuota fijada por la Administración para que se iniciase el procedimiento.

La doctrina censuró fuertemente esta condición de perseguibilidad aun considerando los objetivos que con ella se perseguían.

Entre los autores que manifiestamente critican el artículo 37 mencionado podemos citar a Martínez Pérez⁴⁸, quien reconoce que si bien nadie puede negar la virtualidad de restringir el ejercicio abusivo de la acción popular ese riesgo también se intuye respecto de muchos otros tipos de delito y no por esa razón, en éstos, se deroga el régimen general. Señala, igualmente, que la dificultad técnica que pueda entrañar para el juez de lo penal los asuntos relacionados con el Derecho tributario no han de bastar para la interposición de barreras, ya que el juez puede solicitar la comunicación de informes y dictámenes periciales a la Administración o, bien, a los propios particulares, reconociendo una vez más que problemas similares se suscitan en otros ámbitos del Derecho penal sin que ello derive en tipo alguno de especialidad.

Por su parte, Pérez Royo⁴⁹ señala que el mantenimiento de la condición de procedibilidad constituía una excepción al régimen general consagrado por la Ley de Enjuiciamiento Criminal y que contrariaba la naturaleza del delito fiscal, pues, en éste, el bien jurídico protegido está constituido por el interés público que existe en que se produzca la

⁴⁸ Cfr. MARTINEZ PEREZ, C. "La disposición derogatoria" en Comentarios a la Legislación Penal, op. cit., págs. 384 y ss.

⁴⁹ Vid. PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", op. cit., págs. 55 y ss.

aplicación puntual de las normas tributarias. Tras realizar un estudio de las situaciones que se plantean en el derecho comparado observa, que la inseguridad jurídica e incluso la posibilidad de abuso que se posibilita por delegar en la Administración el ejercicio de la acción penal es mayor que la que se derivaría por la concesión de la acción pública. En la misma dirección se alinea Rodríguez Mourullo⁵⁰ para quien la salvaguarda de los derechos de los administrados solo se consigue concediendo acción pública para la persecución del delito fiscal. Resalta este autor que, ciertamente, resulta paradójico que, por un lado, se conceda la acción popular a los ciudadanos, v. gr. para perseguir un delito que afecta a la propiedad privada, y, por otro, sin embargo, se le niegue para ir contra un delito que perjudica al erario público, patrimonio de todos los ciudadanos. Además, señala, impedir la persecución de oficio genera un sometimiento inaceptable del poder judicial al ejecutivo.

Siguiendo con la crítica de este artículo 37, nos encontramos que ya en el momento de la discusión parlamentaria del Proyecto de Ley 50/77, el representante del grupo socialista defendió la tesis de que si el delito

⁵⁰ RODRIGUEZ MOURULLO, G. "El nuevo delito fiscal", op. cit., págs. 291-292.

fiscal requiere entre otras cosas, para su perseguibilidad, una sentencia previa de la jurisdicción contencioso-administrativa, los delitos fiscales no se perseguirían hasta el cabo de cinco o seis años, como da a entender la experiencia por lo que dura un proceso contencioso-administrativo⁵¹. El problema no es nuevo y ya se había planteado en otros países⁵².

Frente a estas críticas, esta regulación procesal ofrecía algunas ventajas ya que el juez cuando tenía que decidir sobre una cuestión delictiva ya contaba con la liquidación definitiva de las obligaciones tributarias presuntamente incumplidas por el contribuyente, liquidación que, en su caso, habría pasado por el "filtro" de la jurisdicción económico-administrativa.

⁵¹ Se introduce por virtud de la enmienda socialista la referencia al Tribunal Económico Administrativo Central pues el proyecto originario establecía la exigencia del agotamiento previo de la vía judicial contencioso-administrativa.

⁵² Vid. PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", op. cit., págs. 15 y ss.

2.- EL ESTADO ACTUAL DE LA CUESTION Y LAS CONSECUENCIAS DE LA NUEVA REGULACION LEGAL.

Esta regulación se mantiene vigente hasta la aprobación de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril⁵³ -ley que manifiesta una clara influencia de la italiana de 1982⁵⁴-por la que se deroga el artículo 319 del Código Penal

⁵³ Ley que expresamente reconoce en su Exposición de Motivos que la reforma implantada por la Ley 50/77 "no ha tenido los frutos deseados y especialmente el efecto de prevención general al que tiende todo precepto legal", y que "La redacción del artículo 37 de la Ley 50/77, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia administración tributaria -única legitimada para ello- promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo, y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro Ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el Capítulo II del Título I del Libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal".

Con relación a esta crítica RODRIGUEZ MOURULLO, G. "Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal", en Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Curso 2, Centro de Estudios Judiciales, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 156, manifiesta: "Hay que señalar, no obstante, la relatividad de ese denunciado fracaso, por cuanto la ley penal cumple también su misión cuando disuade de la comisión del delito, y en este caso no contamos con estudios que calibren la eficacia disuasoria que desplegó el texto legal de 1977".

⁵⁴ La Ley de 7 de agosto de 1982 modifica en varios aspectos a la Ley de 7 de enero de 1929, que viene a constituir como una "parte general" de la regulación de los ilícitos tributarios, completada por las disposiciones contenidas en el Código penal y procesal. Uno de aquellos aspectos a que hacíamos referencia lo constituye la supresión de la "prejudicialidad tributaria" existente, en materia de los impuestos sobre la renta y sobre el valor añadido trastocándose así el sistema de relaciones entre el proceso penal y el tributario, ya que, ahora, el órgano jurisdiccional competente para el enjuiciamiento del delito, resolverá la cuestión penal sin esperar a la resolución de la cuestión tributaria y formando juicio, en su caso, sobre aquellos aspectos tributariamente relevantes involucrados en el proceso penal. Pero, además, el proceso tributario, separándose del régimen general de la prejudicialidad penal, no queda suspendido al ejercitarse la acción penal,

y se regulan los "Delitos contra la Hacienda Pública" en el Título VI del Libro II del mismo Código, concretamente en

sino que sigue su desarrollo de forma paralela. La procedencia del proceso penal se evidencia en que la sentencia tiene autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario, respecto de los hechos materiales objeto del juicio penal, pudiendo, así, la Administración practicar sobre esa base nuevas liquidaciones o integrar, modificar o renovar las ya notificadas, siempre y cuando el plazo existente para liquidar no haya vencido.

Como consecuencia de la supresión de la "pregiudiziale tributaria" se produce una caracterización general de los tipos penales configurados en la reforma del año 1982 con el siguiente dato fundamental: los delitos fiscales no se configuran como delitos de resultado, con el consiguiente perjuicio económico como elemento integrante del tipo, sino como tipos de peligro, de mera actividad (preparativos de la evasión). De esta manera, se evita al juez penal que tenga que entrar en cuestiones complejas de técnica fiscal como sería, v. gr. la determinación de la cantidad defraudada. Vid. PEREZ ROYO, F. "Los delitos fiscales desde la perspectiva del derecho comparado", Crónica Tributaria, nº 60, 1989, págs. 133-135.

Frente a la situación vigente en el ordenamiento italiano, el alemán ofrece otra serie de peculiaridades: a) la prejudicialidad tributaria se reconoce como una mera posibilidad de suspensión del procedimiento penal, no operando, entonces, de una manera automática; en este sentido dispone el § 396 de la Ordenanza tributaria (Abgabenordnung) de 1977:

1) Cuando la calificación de un hecho como defraudación tributaria depende de la existencia de un crédito tributario, de que se haya producido una reducción de impuestos o de que se hayan obtenido ventajas tributarias ilegítimas, podrá suspenderse el procedimiento penal hasta que el procedimiento de imposición termine con un acto firme.

2) Sobre esa suspensión resolverá en el procedimiento de instrucción el ministerio público; en el procesamiento subsiguiente al ejercicio de la acción pública, el Juzgado que entienda la causa.

3) Durante la suspensión del procedimiento quedará en suspenso la prescripción.

El parágrafo 396 trata de evitar el absurdo que se puede producir debido al estado de las relaciones sobre el procedimiento penal y de imposición existente en el Derecho alemán: ambos discurren separadamente y pueden ser paralelos en el tiempo, de tal forma que el juicio puede seguir desarrollándose para el castigo del delito por el tribunal penal, mientras que el procedimiento de imposición hace lo propio que, en el caso de interposición de recurso por el contribuyente desembocará en los tribunales financieros. Pues bien, como ambos tribunales son independientes entre sí, el tribunal penal podría condenar por delito fiscal para un supuesto respecto del cual el tribunal financiero no apreció deuda tributaria.

Como señala ESPEJO, I. "Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán", Crónica Tributaria, nº 59, I.E.F., 1989, págs. 108 y 109, la posibilidad de suspensión del procedimiento penal mientras concluye el de imposición, no ha sido desarrollada con demasiado frecuencia por el momento.

los artículos 349, 350 y 350.bis. Y su disposición derogatoria⁵⁵ deja sin efecto el artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Se observa, entonces, que la Ley tiene un doble aspecto; sustantivo, al introducir los tipos penales antes citados, y procesal, al suprimir el requisito de procedibilidad⁵⁶.

Ahora bien, la cláusula derogatoria plantea el problema de determinar qué va a suceder con aquellas conductas defraudatorias realizadas con anterioridad a la nueva regulación. Esta preocupación ha llevado a un sector doctrinal, del que forma parte el profesor Stampa Braun⁵⁷, a defender que:

"... hay una derogación radical, lisa y llana.

Naturalmente, entonces, para las conductas que se hayan

⁵⁵ "Queda derogado el artículo 37 de la Ley 50/77, de 14 de noviembre", e igualmente se deroga "el artículo 319 del Código Penal y sin contenido el Capítulo VI del Título III del Libro II del mismo texto legal". No se prevee, se observa, ningún régimen transitorio a aplicar a aquellos comportamientos delictivos realizados con anterioridad a la vigencia de la nueva Ley.

⁵⁶ La escasa virtualidad de que gozó la figura del delito fiscal durante el período de vigencia del artículo 319 del Código Penal podría explicarse a la vista de las siguientes apreciaciones:

- deficiencias de carácter sustantivo: La tipificación del delito fiscal adolecía de notables defectos.
- deficiencias de carácter adjetivo o procedimental: El ilícito fiscal únicamente podía ser perseguido una vez se había agotado la vía administrativa, a instancia de la Administración.

⁵⁷ Vid. STAMPA BRAUN, J.M. "Análisis de la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, del delito fiscal", Gaceta Fiscal, nº 24, 1985, págs. 138 y ss.

producido con carácter defraudatorio con anterioridad a la vigencia de la Ley esta derogación implica que no hay normativa aplicable... supone, en opinión de eminentes juristas, una amnistía a todas las conductas defraudatorias de presunta calificación como delito fiscal que se hayan perpetrado con anterioridad a la vigencia de esta Ley. Hay una especie de manifestación legislativa implícita de que sólo a partir de ahora podrán realizarse delitos fiscales... se ha cancelado la posibilidad de aplicar la anterior legislación penal, al no existir una cláusula transitoria entre las dos leyes...".

El artículo 37 de la Ley 50/77 establecía un requisito de procedibilidad⁵⁸ que debe ser entendido con el significado de condiciones que determinan la viabilidad del procedimiento, no tienen, por ello, carácter penal ya que sólo afectan a la posibilidad de que el hecho delictivo sea perseguido procesalmente, pero no a la existencia misma de aquél. Esta naturaleza de que goza el requisito de

⁵⁸ Así lo ha calificado la propia Fiscalía del Tribunal Supremo en su circular de 24 de abril de 1978, y tal característica convertía al delito fiscal en un delito "semipúblico".

procedibilidad hace que la postura esgrimida por Stampa Braun no sea aceptable⁵⁹.

La Ley Orgánica 2/85 no precisaba incluir en su disposición derogatoria un régimen transitorio precisamente por el carácter adjetivo de la condición de procedibilidad. El artículo 101 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal proclama el principio general de que la acción penal es pública, por ello, al suprimirse la condición de perseguibilidad de que se hacen acompañar ciertos delitos -como sucedía con el que constituye el objeto de nuestra investigación- cobran toda su operatividad los principios generales del proceso penal. Así pues, los problemas de derecho temporal que puedan surgir deben ser resueltos de conformidad con lo previsto en el artículo 2.3 del Código

⁵⁹ La razón alegada por Stampa Braun, unida al hecho de la alteración en la denominación del tipo de infracción e, incluso, que se lleven estas conductas a un título distinto; además de la supresión del procedimiento previo al penal -la circular de 16 de diciembre de 1986, relativa a los criterios a seguir en las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública, en su apartado 1.1 dispone: "la normativa procesal que debe aplicarse en el antiguo delito fiscal parece que es siempre la nueva: cuando se aprecie la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública deberá remitirse el expediente a la jurisdicción competente sin esperar a que exista un acto administrativo firme, aunque se trate de delitos cometidos bajo la vigencia de la Ley 50/1917. En materia de procedimiento está derogado el artículo 37 de la Ley 50/1977 y, consecuentemente, el procedimiento señalado en esta norma"- llevarían a pensar que los delitos fiscales cometidos con anterioridad a la Ley de 1985, quedarían impunes; pero ello no es así, porque esta Ley manifiesta en el párrafo tercero de su exposición de motivos que se pretende mejorar la legislación anterior y la del artículo 349 del Código Penal "quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia".

Civil pues lo establecido en el Código Penal en sus artículos 23 y 24, serán de aplicación exclusiva a las leyes penales sustantivas.

Entonces, teniendo en cuenta lo expuesto, parece correcto afirmar que una vez entrada en vigor la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, puedan iniciarse procedimientos penales sin el cumplimiento del requisito de procedibilidad, por la realización de ilícitos susceptibles de calificarse como delitos fiscales de la vieja figura del artículo 319 del Código Penal, y producidos estando en vigor la Ley 50/77, de 14 de noviembre⁸⁰. El Tribunal Constitucional admite el principio de la irretroactividad absoluta de la norma procesal siempre y cuando se respete lo establecido en el artículo 9.3 del Texto Fundamental, es decir, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Observada la disposición derogatoria contenida en la Ley Orgánica referida no parece desprenderse de la misma que constituya una normativa sancionadora o que pueda perjudicar derechos de los administrados.

⁸⁰ Esta idea es defendida entre otros por MARTINEZ PEREZ, C., ult. op. cit., págs. 388 y ss. Sostiene, que la Ley de 1985 no permite dejar impunes los supuestos de delito fiscal que se persiguieron de acuerdo con el derogado artículo 319, o que puedan ser perseguidos por no haber prescrito.

Inciendiando en esta materia, encontramos otra apoyatura para la defensa de esta tesis en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria⁶¹ a la vista del cual la Administración tributaria debe cumplir el mandato del Derecho tributario, esto es, deberá denunciar los hechos aunque éstos se hubieran desarrollado dentro de los ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/85.

Esta tesis resulta confirmada por la Audiencia Provincial de Madrid en auto de 28 de mayo de 1988:

"... Lo primero que debe resolverse es si en cuanto a las anualidades de 1982 y 1983 es de aplicación el artículo 37 de la referida Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, por el que se establece que los delitos fiscales sólo serán perseguibles a instancias de la Administración y una vez agotada la vía administrativa; y ello ya que de estimarse así, daría lugar a dejar sin efecto el procesamiento en cuanto a los dos primeros delitos de fraude fiscal imputados a la procesada debiéndose rechazar este primer motivo del recurso ya que el citado

⁶¹ La nueva redacción del artículo 77 de la Ley General Tributaria surge por virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril, ley que fue publicada casi simultáneamente a la Ley Orgánica 2/85.

artículo fue derogado, expresamente, por la Disposición Derogatoria de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, al igual que lo fue el artículo 319 de dicho Código punitivo, y si bien es cierto que este último precepto es el que sería de aplicación a la procesada en cuanto a las anualidades de 1982 y 1983, en virtud del principio de irretroactividad de las leyes penales recogido en el artículo 23 del Código Penal, hoy amparado constitucionalmente por el artículo 9.3 de la Constitución española que determina la irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, es lo cierto que no acontece de igual modo con el repetido artículo 37 de la Ley 50/77, de 14 de noviembre, ya que éste, lejos de tratarse de una norma de carácter sustantivo, lo que establece es un requisito de procedibilidad para la viabilidad del ejercicio de la acción penal mediante el condicionamiento del agotamiento de la vía administrativa e iniciativa de la Administración, contrario precisamente al principio general recogido en el artículo 101 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, siendo por tanto de aplicación al presente caso el artículo 77 de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, el

que en su número 6 determina que, en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, que no es otra que la penal, y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia, y ello por cuanto necesariamente se ha de tener en consideración la ley procesal vigente en el momento en que, descubierto el presunto fraude fiscal con entidad necesaria para ser constitutivo de delito, se pone éste en conocimiento del Ministerio Fiscal para que adopte las medidas pertinentes en orden a su persecución, puesto que, como ya se indicó, el reiterado artículo 37 establecía un nuevo requisito de perseguibilidad y como norma de carácter procesal se ha de regir por el principio *tempus regit actum*. Sin que quepa aducir que su inobservancia, en virtud de la regulación posterior derogatoria de aquélla, vulnere ningún derecho fundamental de la persona, ni el citado artículo 9.3 de la Constitución Española, ni crea indefensión, sino todo lo contrario, pues es en el orden jurisdiccional penal donde se han de examinar todos y cada uno de los elementos constitutivos del delito imputado, entre ellos si hubo o no defraudación a la

Hacienda estatal, sino la determinación exacta de la cuantía de ésta, sin sujeción alguna al acta que pudiera haber levantado la Administración, en virtud de la prueba practicada y por aplicación estricta de las normas tributarias, que no procedimentales, vigentes en el momento de producirse el hecho imponible, no pudiéndose sostener en modo alguno, como lo hizo el recurrente en el acto de la vista, que la Administración va a sustituir a los tribunales en cuanto a los hechos básicos que se han de declarar probados en las resoluciones que dicten en materia de delito fiscal pues bien es sabido que no solo en éste sino en todos y cada uno de los delitos sometidos diariamente a su enjuiciamiento, es el tribunal el que, apreciando según conciencia la prueba practicada en el juicio, las razones expuestas por la acusación y la defensa y lo manifestado por los propios procesados -conforme dispone el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal- dictará sentencia, pruebas que, evidentemente, no pueden ser otras que las aportadas por la acusación, pública o privada, y por la propia defensa, extrayendo de ellas su conclusión inculpatoria o exculpatoria del delito imputado...".

Por su lado, la Audiencia Provincial de Castellón en auto de 23 de diciembre de 1987 defiende el carácter inconstitucional del mantenimiento del requisito, expresándose de la siguiente forma:

"... El auto recurrido acuerda la suspensión del procedimiento penal incoado por presunto delito fiscal, hasta que recaiga resolución firme en las actuaciones administrativas iniciadas por la Inspección de Aduanas de la Delegación de Hacienda, con base y fundamento en que por haber ocurrido la supuesta infracción tributaria en el año 82 y ser más favorable al presunto o presuntos inculpados la normativa del delito fiscal entonces vigente, contenida en el artículo 319 del Código Penal, derogado por la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, que es la actualmente en vigor, contenida en los artículos 349, 350 y 350.bis, introducidos por dicha Ley reformadora bajo la rúbrica "Delitos contra la Hacienda Pública" resultaba de aplicación al caso el artículo 37 de la Ley 50/77, de 14 de noviembre, -incorporadora del citado artículo 319 al Código Penal- que establecía este peculiar requisito de procedibilidad o perseguibilidad en el delito fiscal, además de que para proceder los tribunales por tal delito era necesario que previamente, por parte de la Administración, se les hubiera pasado el

tanto de culpa, el que las actuaciones administrativas hubieran ganado firmeza".

"Independientemente de la aplicación en su día, si procede, del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, consagrado en el artículo 9.3 de la C.E., e interpretado a sensu contrario en el artículo 24 del Código Penal, y de que, como bien se argumenta en el fundamento segundo del escrito de interposición del recurso, la aplicación al caso del citado artículo 37 de la Ley 50/77, con su expresado requisito de procedibilidad, no es favorable al presunto o presuntos culpables, o al menos es muy discutible que lo sea, porque presuponiendo el planteamiento de una cuestión prejudicial de orden tributario que debe resolver la Administración, la resolución de ésta podría prejuzgar el fallo de la jurisdicción penal en detrimento de aquél o aquéllos, pues cualquier pretensión de predeterminar los hechos que el juzgador debe considerar probados, hechos de los que se concluyan responsabilidades penales, será contraria a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la C.E., aunque dicha pretensión proceda de la propia Administración, lo cierto es que la suspensión, en este caso, del procedimiento penal no es procedente, por los

propios argumentos que se explayan en el escrito de interposición del recurso, y porque, aunque no sea ni mucho menos descabellada la tesis del auto impugnado, el repetido artículo 37 de la Ley 50/77, ya "antes de su derogación expresa por la Ley Orgánica 2/1985, había perdido toda su vigencia con la promulgación de la Constitución de 1978, pues el derecho sancionador, que comprende el ámbito administrativo y el penal, debe ser considerado como una unidad en el terreno de los principios de carácter garantista para el ciudadano sobre el que se produce la intervención estatal en cualquiera de dichas dimensiones, no siendo otro el significado que, al decir de la generalidad de la doctrina, tiene el artículo 25.1 de la C.E., toda vez que los principios de legalidad, de culpabilidad, etc. se proyectan, con el cúmulo de consecuencias concretas que comportan, de igual manera en las esferas penal y administrativo-sancionadoras, comunidad de principios que debe plasmarse también en el marco del derecho tributario, y que, en definitiva, supone un proceso de penalización del Derecho tributario, que ofrece ventajas no sólo para el ciudadano sino para la propia razón fiscal, y en esta idea de incorporar los referidos principios, dimanantes del Derecho penal, el ámbito sancionador de la Administración tributaria, no sólo se

pronunció abiertamente la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, con la incorporación del principio non bis in idem, en la nueva redacción que da al artículo 77.6 de dicha Ley".

"Estableciendo que en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados", precepto que se recoge en similares términos en el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias y en el artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los tributos, sino que ya dicho principio, que se convierte en básico en las relaciones derecho administrativo sancionador-derecho penal, imposibilitando la doble

sanción por el mismo hecho, adquirió rango constitucional en nuestro ordenamiento jurídico a partir de lo dispuesto en el artículo 25.1 de la C.E. y la relevante jurisprudencia constitucional sobre el mismo, contemplando no sólo la referida vertiente material, no duplicidad de sanciones, sino una vertiente procesal, de gran incidencia en el tema que nos ocupa, como es la prioridad procesal y sustancial de la jurisdicción sobre la Administración, en relación con los mismos hechos, siendo suficientemente significativa al respecto la sentencia del Tribunal Constitucional, de 30 de mayo de 1981, que reconoce el principio non bis in idem como íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 de la C.E., determinante de la interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, a la par de la imposibilidad de que el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico pueda producirse de los mismos, se haga con independencia, posibilidad de sancionar una conducta administrativamente y, más tarde, penalmente, o viceversa, que proscribe dicha sentencia, y que en este caso se daría, contraviniendo la doctrina constitucional que establece, si la jurisdicción penal esperara, como

se pretende en el auto recurrido, a que la Administración se pronunciara".

"En esta doctrina sentada por la sentencia de 30 de mayo de 1981, -evidentemente anterior por su fecha a la infracción tributaria de que se trata-, viene a abundar la del mismo Tribunal Constitucional, de 3 de octubre de 1983, estableciendo que la subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la elección entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. De esta premisa son necesarias las siguientes consecuencias:

... b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellas... Puesta en conexión la doctrina expuesta de la citada sentencia de 30 de mayo de 1981 -de la que se hace eco la del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1986- de que es imposible que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una

calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, con la citada regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los tribunales de Justicia, que sienta la también mencionada sentencia de 3 de octubre de 1983, se llega a la conclusión de que "la primera... no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos", como termina diciendo esta última sentencia, y como lo que propugna el auto recurrido es precisamente lo contrario... procede su revocación".

Y a más abundamiento, la Audiencia provincial de Las Palmas en sentencia de 14 de diciembre de 1989 indica:

"La condición de procedibilidad no tiene naturaleza penal por cuanto no afecta a la existencia del delito sino solo a la posibilidad de su persecución procesal y la norma controvertida tiene naturaleza procesal".

Frente a estas posturas jurisprudenciales, existen otras de carácter contrapuesto como la manifestada por la Audiencia Provincial de Barcelona en sentencia de 3 de abril de 1989 considerando que:

"El precepto que exige la prejudicialidad es más favorable al reo puesto que le brinda la posibilidad de debatir su caso particular ante la propia Administración, sin perjuicio de que luego pueda hacerlo ante los tribunales de Justicia",

y en consecuencia, entiende:

"no cabe duda que la nueva legalidad tanto sustantiva como procesal es más gravosa para el afectado".

A la vista de la resolución se denota una contradicción en el tratamiento que la norma recibe por parte del órgano decisor. Así, Aparicio Pérez expresa con relación a esta sentencia, que:

"El tribunal intenta salvar la incoherencia de que a pesar de considerar la norma en cuestión como de carácter procesal se pronuncie por su aplicación como si fuese sustantiva, en el hecho de que la determinación de la ley aplicable con la remisión a una y otra norma, debe hacerse en su conjunto, nunca aplicando parcialmente ambas normas⁶² pues ello produciría un

⁶² APARICIO PEREZ, J., op. cit., pág. 18.

tercer tipo penal, *lex tertia*, que resultaría contrario al principio de legalidad"⁸³.

Se observa, por tanto, que no existe una posición unánime en nuestra jurisprudencia en el tratamiento de esta cuestión⁸⁴.

Por otra parte, el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria aprobado por Ley 10/1985, de 26 de abril, que sustituye al artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, establece que:

"En el supuesto en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

⁸³ El Tribunal Supremo se ha manifestado en tal sentido. Vid. sentencia 29 de junio de 1985.

⁸⁴ Hubiera resultado deseable que la ley creadora del delito fiscal hubiera regulado expresamente esta cuestión. En esta línea se manifestaba ya BAJO FERNANDEZ, M. "Manual de Derecho Penal (Parte Especial). Delitos patrimoniales y económicos", op. cit., pág. 427; aclarando que en la práctica los jueces penales tras la regulación del 85 se encuentran ante una cuestión prejudicial porque debido a la dificultad que entraña la determinación de la cuota defraudada habrán de esperar a la estimación de la misma por la Administración Pública.

La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los tribunales hayan declarado probados".

A la vista de lo anteriormente tratado podemos ya señalar cuales son las directrices de la reforma que se consolida en el año 1985:

1.- Los delitos contra la Hacienda Pública abandonan su condición de delitos especiales y, por tanto, en su enjuiciamiento la Administración pierde sus competencias conociendo de ellos enteramente los tribunales de justicia.

2.- Los delitos contra la Hacienda Pública quedan sometidos al régimen procesal penal general. El sumario se pone en marcha en virtud de denuncia o querella o bien por el conocimiento de los hechos por el juez, ya se produzca ésta por notificación de la Hacienda Pública o bien por sí mismo.

3.- Si los indicios del delito fiscal se estiman con anterioridad a la realización del acto administrativo, dicho acto verá suspendida su producción hasta la sustanciación

penal del hecho en cuestión. Por tanto, se proclama la no necesidad del agotamiento de la vía administrativa para acudir a la vía penal.

4.- Se recoge el principio non bis in idem impidiéndose la doble sanción penal y administrativa⁶⁵.

El proceso penal se inicia normalmente después de un procedimiento administrativo previo que culmina con el traslado de las actuaciones al Ministerio Fiscal o al órgano judicial competente⁶⁶, no existiendo una liquidación previa al proceso para los casos del delito fiscal recogido en el artículo 349 del Código Penal. Se genera, entonces, la problemática fundamental que supone la determinación de la cuantía del perjuicio económico irrogado a la Hacienda Pública como consecuencia de la realización del tipo del

⁶⁵ Este principio ha sido consagrado por el Tribunal Constitucional como derivación del artículo 25 de la Constitución española y prohíbe la existencia de dos tipos de sanciones por unos mismos hechos, basándose en la lógica jurídica de que un hecho pueda ser constitutivo de infracción o de delito pero no de los dos al mismo tiempo. Vid. en este sentido, la primera sentencia de este Tribunal que recoge el principio: sentencia de 30 de enero de 1981, y luego, entre otras, las sentencias 159/85, 23/86, 66/86.

⁶⁶ No hay que olvidar que en la mayoría de los supuestos es la Inspección de los Tributos la que pone en conocimiento del juez penal los hechos defraudatorios. Sin embargo, cuando el proceso se inicia por el juez sin que previamente existiera una actuación administrativa, el artículo 66.4, in fine, del Reglamento General de Inspección establece que una vez se presente la autoridad judicial para formar sumario, cesarán las actuaciones que pudiera estar desarrollando la Inspección por los mismos hechos, poniendo a disposición de aquélla los documentos resultantes de lo actuado.

delito fiscal, para que en el proceso penal pueda dilucidarse si existió o no la defraudación tributaria.

La determinación de la cuantía defraudada viene señalada por la diferencia entre la cuota efectivamente ingresada y la que realmente se adeudaba. La dificultad se genera porque en la mayoría de los casos no existe una liquidación administrativa que señale el importe de la cuota a satisfacer y ello debido a la suspensión de que es objeto el procedimiento administrativo de liquidación por la iniciación del proceso penal.

Obsérvese que del examen del artículo 145 de la Ley General Tributaria⁶⁷ se puede cuestionar el grado de fuerza del mismo en la esfera de lo penal, fundamentalmente por lo que respecta a la diligencia que pone fin al procedimiento administrativo, porque la diligencia, normalmente, contiene un cálculo de la cuota debida por el contribuyente y podría caerse en el error de admitir la presunción *iuris tantum* de veracidad de la misma ante el juez de lo penal. Esta posibilidad debe descartarse, entre otras razones, porque las normas del Código Penal -tanto en su consideración

⁶⁷ Proclama este artículo que: "Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario".

material como procesal- gozan de autonomía respecto de las tributarias.

Al no tener tal valor el contenido del expediente administrativo y al no existir un acto administrativo de liquidación, permanece sin solventarse la problemática de la determinación de la cuota debida por el obligado tributario, en la modalidad de delito fiscal a que se refiere el artículo 349 del Código Penal. Nos encontramos, entonces, ante una "cuestión prejudicial"⁶⁸ al no poder el juez de lo penal emitir una resolución sin conocer previamente el importe de la cuantía a que se viene haciendo referencia.

Recapitulando todo lo mencionado hasta el momento, hemos de señalar que la derogación del artículo 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, producida en virtud de la disposición derogatoria de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, ha supuesto la supresión del requisito de la previa liquidación tributaria a practicar por la Inspección de los tributos y el reconocimiento de la naturaleza pública

⁶⁸ Esta naturaleza de prejudicialidad que acompaña a la determinación de la cuota tributaria debida, fue estimada por la propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, cuando hace referencia a la regulación de la prejudicialidad en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Sin embargo, entendemos inadecuado el empleo del término pues, en realidad, constituirá un requisito de procedibilidad.

del delito fiscal que posibilita la persecución del mismo a instancia de parte.

Pues bien, por lo que respecta a la primera de las consecuencias citadas, en realidad, la situación actual no presenta muchas ventajas respecto de la anterior existente: el juez penal se encuentra con las dificultades lógicas que se derivan de la necesidad de determinar la cuota defraudada -cuya cuantía debe superar los cinco millones- a efectos de poder determinar si existe o no delito fiscal.

La determinación de la cuantía de lo defraudado resulta de la diferencia entre la cuota efectivamente ingresada y lo que hubiera debido ingresarse de acuerdo a la norma tributaria. Ahora bien, el importe de esta última cifra ¿debe ser resuelto por el propio juez del delito, o, por el contrario deberá trasladarse esta operación al juez correspondiente a la jurisdicción propia de la materia tributaria, esto es, la contencioso-administrativa?. Para responder a esta cuestión podríamos atender a la norma general contenida en el artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal:

"La competencia de los tribunales penales se extiende a resolver las cuestiones administrativas que surjan con motivo de los hechos perseguidos",

pero, el artículo 4 del mismo texto indica que si la cuestión prejudicial es susceptible de excluir la responsabilidad criminal por cualquier título, el tribunal penal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda, pudiendo fijar un plazo para que las partes acudan al tribunal contencioso-administrativo, y vemos que ésto es de plena aplicación para los procesos penales relativos al supuesto del artículo 349 del Código, sin embargo, el artículo 776 de la Ley General Tributaria impide, normalmente, el acto administrativo de liquidación y la posibilidad de su establecimiento ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Unicamente en el supuesto de que el proceso penal se iniciara existiendo un recurso económico-administrativo o contencioso-administrativo relativo a materia tributaria relevante para el supuesto penal, se podría aplicar el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Por lo tanto, le queda al juez penal la ardua tarea de determinar la cuota conforme a unas normas: las tributarias, de complejo entramado, ante las que se encuentra desprovisto para solventar sus limitaciones al

auxilio pericial de la propia Administración tributaria o bien de peritos privados.

A la vista de esta situación, parece más deseable el panorama creado al amparo de la normativa anterior, ya que al ser la propia Administración tributaria la que debía practicar la liquidación, lógicamente se hallaba en condiciones de fijar "con más precisión" la cuota defraudada, por su específica preparación en la materia tributaria, que el juez penal. Ello, obviamente, reporta mayores "garantías" al contribuyente (cuando en el desarrollo de la actuación administrativa se han respetado sus derechos) en el sentido de que si la Administración ha fijado el importe de la cuota defraudada y presenta la correspondiente denuncia, hay una mayor probabilidad de que la iniciación del procedimiento penal esté justificada, mientras que por el contrario, cuando no se ha pasado por ese "tamiz" administrativo, el administrado se puede ver involucrado en un proceso penal, con todas las molestias que de éste se derivan, y que una vez practicada la liquidación por el juez, se llegue a la conclusión de que no existía motivo para su apertura. Por lo cual, la seguridad jurídica del contribuyente parece resultar violentada.

En segundo lugar, se aludía a la posibilidad de ejercer la acción pública. Pues bien, esta opción que facilita la Ley Orgánica de 29 de abril de 1985, debe ser valorada con mucha cautela.

Como se analizará en el capítulo siguiente, resulta difícil imaginar que un particular pueda conocer con la entidad precisa los datos acerca de la situación tributaria de otro contribuyente, que justifiquen la provocación de un procedimiento penal por aquél. Por ello, debe pedírsele al juez o al fiscal, en su caso, que extremen las precauciones y se manifiesten rigurosos en el momento de analizar las manifestaciones y el soporte documental presentados, en su caso, por el denunciante o querellante, a fin de salvaguardar los derechos fundamentales del sujeto contra quien se interpuso la denuncia o la querella.



CAPITULO III:

EL CARACTER PUBLICO DEL DELITO FISCAL
Y EL ANALISIS DE LA ACTUACION DEL MINISTERIO FISCAL.

La supresión de la prejudicialidad a que hacíamos referencia anteriormente ha provocado la posibilidad del ejercicio de la acción pública, convirtiendo al delito fiscal en semejante al resto de los delitos públicos y de ahí que no reciba un tratamiento procesal diferente al que puedan recibir aquéllos⁶⁹.

La iniciación del procedimiento penal para conocer de este tipo de ilícito, puede, por tanto, provocarse: de oficio, en virtud de querrela y mediante denuncia, bien de la propia Administración, bien de un particular⁷⁰.

⁶⁹ A pesar de esa "conversión" legal, lo cierto es que esta figura delictiva goza de muchas peculiaridades a razón de como la consideran las disposiciones normativas además de por las características intrínsecas de su naturaleza, que están reclamando, precisamente, un tratamiento procesal particularizado para la misma.

⁷⁰ La presentación de una denuncia o querrela, no constituye la única opción que se otorga al particular para poder transmitir el conocimiento que posea acerca de conductas configuradoras de posibles delitos fiscales, porque dentro del ordenamiento tributario se le concede la posibilidad de ejercitar "otra" denuncia, que naturalmente carece, en sí misma, de la naturaleza procesal que acompaña a aquélla. Nos estamos refiriendo al supuesto contemplado por el artículo 103.1 de la Ley General Tributaria (en la misma línea, el 29.c) del Reglamento de Inspección): "la actuación investigadora de los órganos administrativos podrá iniciarse como consecuencia de una denuncia". Por lo tanto, esta peculiar denuncia podrá provocar que realizadas las comprobaciones pertinentes, la Administración tributaria presente, en su caso, ante el órgano judicial, Ministerio Fiscal... su correspondiente denuncia.

1.- LA DENUNCIA O QUERELLA DEL PARTICULAR: SU PROBLEMÁTICA.

Para la iniciación del proceso penal por presunto delito fiscal basta con transmitir al órgano jurisdiccional la *notitia criminis*⁷¹ del mismo; con ella se incoará la fase instructora del proceso para poder llegar a determinar la existencia del delito y el autor del mismo. Esa iniciación puede provocarse por el particular por las dos vías que le ofrece la legislación procesal penal, esto es, por medio de denuncia o bien a través de una querella.

A) Ejercitando una denuncia.

Por medio de una denuncia lo que se ejercita es una declaración de conocimiento y, en su caso, de voluntad, por la que se transmite a un órgano judicial, Ministerio Fiscal o autoridad con funciones de policía judicial la noticia de un hecho constitutivo de delito fiscal⁷².

⁷¹ Que constituye el elemento individualizador de la acción penal, siendo la determinación de su "tipicidad" el principal objetivo del auto de incoación del sumario. Vid. GIMENO SENDRA, V. "Constitución y Proceso", Tecnos, Madrid, 1988, pág. 79.

⁷² Artículos 259 y 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Vid. GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal", Proceso Penal, op. cit., pág. 264.

Se cuestiona para el supuesto que nos ocupa -el delito fiscal- si la comunicación de la noticia criminis por medio de la denuncia constituye un deber o un derecho del particular.

Generalmente a la denuncia se la reconoce como característica especial la de constituir un acto de conocimiento que se realiza en cumplimiento de una obligación de carácter procesal⁷³. Sin embargo, aunque esta idea es correcta de acuerdo a lo dispuesto en nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal⁷⁴, señala Gimeno Sendra⁷⁵ que deben diferenciarse las distintas situaciones jurídico-materiales en las que puede encontrarse el sujeto denunciante con relación al supuesto delictivo, que serían las siguientes:

a) denunciante que haya sido testigo directo del hecho delictivo, obligado por ello a revelar la ejecución del delito; como también lo estarán por razones del cargo, profesión u oficio determinados sujetos, constituyendo su denuncia una declaración de ciencia realizada en cumplimiento de una obligación procesal.

⁷³ RAMOS MENDEZ, F. "El Proceso Penal", Lectura Constitucional, Bosch, Barcelona, 1988, pág. 158.

⁷⁴ Vid. artículos 259 a 264.

⁷⁵ GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal", op. cit., págs. 264 y 265.

b) denunciante que haya sido testigo indirecto del hecho delictivo, cuya denuncia responde, en este caso, al cumplimiento de un deber cívico de colaboración.

c) denunciante ofendido por el delito, en cuyo caso lo que ejerce es un derecho, no un deber de denunciar.

Pues bien, en los dos supuestos comprendidos en la letra a), si la denuncia fuera falsa no se contraerá la correspondiente responsabilidad penal en los términos expresados en el artículo 325 del Código Penal.

Dicho esto, se analizarán, a continuación, las consecuencias que se generan de la interposición de una denuncia por un particular en atención a la existencia de una posible infracción tributaria penal.

Como el delito fiscal constituye un delito perseguible de oficio⁷⁶, cualquier persona física, aún las incapaces, están facultadas para poner en conocimiento del juez, Ministerio Fiscal o autoridad con funciones de policía judicial, la realización de hechos constitutivos de aquel ilícito. Se manifiesta así el carácter antiformalista que nuestro ordenamiento presenta en la iniciación de la fase de instrucción, antiformalismo que deviene como lógico

⁷⁶ Posibilidad "recuperada" por mor de la Ley Orgánica 2/1985.

efecto de los principios de legalidad e investigación de oficio, que permiten la iniciación del proceso penal con la transmisión de la noticia criminis del delito al órgano legitimado para recibirla.

Si la denuncia se presenta ante el órgano judicial competente, éste deberá proceder a la iniciación del procedimiento penal. El único motivo que podrá ser considerado para inadmitir la denuncia sería la inexistencia del hecho o bien la ausencia de tipicidad del mismo⁷⁷, en cuyo caso deberá de disponer el archivo de las actuaciones practicadas conforme dispone la Ley de Enjuiciamiento Criminal en los artículos 269, 312-313 y 789.1.

La posibilidad de ejercitar la acción penal⁷⁸ por cualquier administrado respecto a delitos de este tipo, se nos antoja, en cierta medida, peligrosa. Evidentemente, a nadie escapa la compleja y peculiar naturaleza de este ilícito, complejidad que "padece", incluso, la propia

⁷⁷ Ahora bien, tal y como dice el artículo 269 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: "Formalizada que sea la denuncia, se procederá o mandará proceder inmediatamente por el Juez... a quien se hiciese a la comprobación del hecho denunciado, salvo que la denuncia fuere manifiestamente falsa...", concluyendo el artículo que en este caso el tribunal o funcionario se abstendrán de todo procedimiento.

⁷⁸ Con relación a la posibilidad de ejercitar la acción penal por medio de la interposición de la denuncia ante el órgano judicial, vld. GIMENO SENDRA, V. "Constitución y proceso", op. cit., págs. 80 y ss.

Administración tributaria aún contando con el auxilio de un vasto aparato integrado por medios humanos y materiales.

Esa dificultad a que hacemos referencia se manifiesta, especialmente, en los supuestos de delito cuyo origen se encuentre en defraudaciones al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque en ellos, la determinación del importe de la cuota puede representar una enorme laboriosidad, que cuestiona la posibilidad de que cualquier ciudadano pueda conocer el importe exacto en cuestión y, en base a su conocimiento, actuar.

En vista de lo cual, cobra todo su sentido el riesgo al que anteriormente se aludía pues, ejercitando la denuncia⁷⁹ el particular puede estar irrogando una serie de graves inconvenientes en la persona del denunciado, perjudicándole en la esfera de su honor, imagen, intimidad, seguridad jurídica, etc. para más tarde comprobar éste como son archivadas por el juez todas las actuaciones practicadas por haberse deducido de las mismas la inexistencia de una conducta delictiva⁸⁰.

⁷⁹ Afortunadamente, esta posibilidad no tiene relevancia en la práctica, pues quien denuncia mayoritariamente es la Administración tributaria.

⁸⁰ Aún, a pesar de la previsión adoptada por el Código Penal para el supuesto de denuncia falsa. Vid. artículo 325 de este mismo texto.

Por otro lado, la denuncia puede perder su virtualidad como instrumento de eficaz colaboración ciudadana en la represión del fraude fiscal para convertirse en una fórmula mezquina al servicio de intereses particulares y deplorables⁸¹.

⁸¹ El conocimiento de la supuesta cuota defraudada podría estimarse más viable en supuestos tales en los que se den relaciones de dependencia profesional del denunciante respecto del denunciado, dependencia que precisamente favorece ese conocimiento. Sin embargo, aún así nos parece difícil su determinación, sin olvidar tampoco, que las denuncias practicadas en supuestos como éstos pueden derivar en comportamientos delictivos comprendidos en los artículos 497 a 499 del Código Penal, dentro del Libro II, Título XIII, Capítulo VII "Del descubrimiento y revelación de secretos". De todo lo dicho, se observa la posible colisión, en estos supuestos, entre el ejercicio de un derecho-deber y la realización de un delito. La problemática fue zanjada ya por el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de marzo de 1962. Como considerandos más significativos de la misma, recogemos los siguientes:

"Habiendo llegado los culpables a enterarse por los diversos documentos de la contabilidad particular de D. Moisés L., de secretos contables del mismo, que dieron a la publicidad al presentarlos en un organismo público para su incorporación al correspondiente expediente, pues si bien el motivo aparente fue el denunciar ciertas defraudaciones a la Hacienda Pública, el móvil que les indujo a ello no fue simplemente el de ejercitar una acción pública y ciudadana sino el de perjudicar al repetido D. Moisés L., por las malas relaciones en que con él se encontraban, descubriendo y divulgando sus secretos al sacarlos de la natural reserva de la luz pública dándose así la concurrencia de todos los elementos que tipifican el delito del artículo 497 del Código Penal...".

"Que para poder apreciar la circunstancia eximente de responsabilidad del número 11 del artículo 8 del Código Penal, por obrar el presunto culpable en el ejercicio legítimo de un derecho, es preciso que sea éste el móvil que impulse al agente, pero cuando lo que le induce es un motivo bastardo cual es el de la presente causa, determinado por las represalias contra el perjudicado por las malas relaciones en que se encontraban con el mismo, queda degenerado en su origen dicho derecho y en entredicho su legitimidad".

Pues bien, el Tribunal Supremo mantuvo la sentencia recurrida en casación condenando a los autores como culpables de un delito de descubrimiento y revelación de secretos con la agravante de abuso de confianza, apoyando su resolución en el móvil malintencionado que provocó la denuncia.

Por otra parte, la doctrina penalista, que califica de especial a este delito, se cuestiona si el deber de lealtad se mantiene aún extinguida la relación profesional. En este sentido, MUÑOZ CONDE, F. "Derecho Penal", 1985, Sevilla, pág. 121, manifiesta que para algunos autores como Groizard la obligatoriedad del secreto se mantiene, postura que él mismo defiende, pero

B) Interponiendo una querrela.

La otra posibilidad⁸² que se le ofrece al particular ante la existencia de un posible delito fiscal es constituirse en parte acusadora⁸³ durante el desarrollo del procedimiento interponiendo la correspondiente querrela pública, opción ésta que le brindan los artículos 125 de la Constitución⁸⁴ y los artículos 101.2 y 270 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Asume, por tanto, una función pública consistente en mantener la acusación pública con el fin de reintegrar el orden jurídico que fue perturbado por el ilícito⁸⁵. Para

que entiende no es la que se deduce de la redacción actual de la Ley.

⁸² Constituye un derecho constitucional integrado en el derecho a la tutela que consagra nuestra Constitución en su artículo 24.1. Vid. GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal", op. cit., pág. 272 y que ha vuelto a actuarse en favor del administrado a partir de la reforma del Código Penal de 1985.

⁸³ La querrela constituye, por regla general, a diferencia de la denuncia, un derecho que asiste a todos los ciudadanos, hayan sido o no ofendidos por el delito. Vid. CORTES DOMINGUEZ, V. "La cosa juzgada penal", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1975, págs. 33 y ss.; GOMEZ ORBANEJA-HERCE QUEMADA, V., op. cit., pág. 134. Verdaderamente esta posibilidad no ha sido aprovechada, por los particulares, con relación a los posibles delitos fiscales.

⁸⁴ Vid. GOMEZ DE LIAÑO, F., op. cit., pág. 119; RAMOS MENDEZ, F., op. cit., pág. 161.

⁸⁵ Vid. GIMENO SENDRA, V., "La querrela", Bosch, Barcelona, 1977, pág. 98.

ello, deberá ser estimada por el juez competente, sucediendo lo contrario cuando los hechos en que se funda no constituyen delito. Encontramos, por tanto, una similitud con relación a la denuncia, pero el artículo 313 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal frente al 269 del mismo cuerpo legal tan sólo autoriza a que se desestime en los supuestos de inexistencia del hecho o falta absoluta de tipicidad legal, sin dar relevancia a la "falsedad manifiesta".

Pues bien, para el caso en que resulta admitida a trámite podrá el querellante solicitar la práctica de diligencias.

Junto a la posibilidad de desestimación de la querella también cabe la de inadmisión por no reunir cualquiera de los presupuestos y requisitos que condicionan su validez formal, esto es, la falta manifiesta de legitimación activa⁸⁶, de los presupuestos procesales, la falta de representación procesal o de competencia, así como la ausencia de requisitos o determinados requisitos que condicionan su validez formal (v. gr. la ratificación del querellante). En estos casos, la falta de los requisitos hará transformarse la querella en una denuncia.

⁸⁶ Vid. artículo 104 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

2.- LA DENUNCIA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. LA FORMACION DE LA VOLUNTAD ADMINISTRATIVA.

Señalábamos que a raíz de la reforma que por Ley de 29 de abril de 1985 experimenta el Código Penal, los delitos contra la Hacienda Pública se configuran como delitos públicos perseguibles por cualquiera de las vías previstas para la generalidad de los delitos. Sin embargo, siguen siendo los Servicios de inspección fiscal adscritos a la Administración tributaria, los que juegan un papel fundamental en el inicio de la persecución de los delitos fiscales, lo que se explica por dos razones obvias: de un lado, su ámbito de actuación, que le permite, apoyándose en un vasto aparato, gozar de las condiciones necesarias para conocer con prioridad de las situaciones y conductas de los administrados reveladoras de la existencia de posibles fraudes fiscales, y, de otro, porque es precisamente a la Administración tributaria a la que le corresponde, como papel fundamental, la represión de la elusión fiscal⁸⁷.

⁸⁷ Baste a estos efectos recordar los artículos 140.a) y b) de la Ley General Tributaria, así como el artículo 2 del Reglamento General de Inspección en sus letras a), b), c), f) y g). Además, a la Inspección corresponde desempeñar otro papel importante en la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública: el de colaboradora del órgano jurisdiccional penal tal y como ordena el artículo 66.4 del Reglamento General de Inspección. Pues bien, como señala ALONSO FERNANDEZ, F. "El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas", Impuestos, nº 18, 1984, pág. 31, este precepto no es sino una plasmación del deber de colaboración con los órganos jurisdiccionales que

Cuando la Administración tributaria sepa de circunstancias o situaciones que tengan relevancia penal deberá impulsar la persecución del delito fiscal, sometiéndose en su actuación a los límites que le marca el procedimiento administrativo y muy especialmente el tributario, por ello deberá ser extraordinariamente diligente en su comportamiento y observar todo el sistema de garantías que el ordenamiento jurídico ha previsto en favor del contribuyente.

La Ley de Enjuiciamiento Criminal obliga a tenor de lo dispuesto en el artículo 259, a denunciar a aquellos sujetos que se constituyan en testigos presenciales o directos de la perpetración del hecho delictivo. Pero aún dice más en su artículo 262, en donde cualifica dicha obligación cuando el testigo desempeña una determinada relación funcional o de derecho público, extendiéndola incluso a los testigos indirectos. Por tanto, no sólo la Administración tributaria se halla sujeta al deber de denunciar, por imperativos del ordenamiento tributario, sino también por nuestro ordenamiento procesal.

imponen los artículos 118 de la Constitución y 17.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Junto a esta posibilidad de denunciar detenta la de interponer una querella, que revestirá la modalidad de querella privada eventual por ser la Administración la ofendida por el delito.

Presentada dicha querella ante el órgano jurisdiccional competente, éste puede rechazarla por presentar algún motivo de inadmisibilidad o desestimación. Por ello, el juez deberá prestar especial atención al observar si además de la legitimación activa, satisface los presupuestos procesales, y los requisitos de la identificación y, en su caso, la ratificación del querellante⁸⁸, como señala Gimeno Sendra, aunque el artículo 313 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal sólo impone como motivos de admisión la competencia y la tipicidad del hecho.

Cuando alguno de los requisitos expresados se incumpla el juez deberá inadmitir la querella, pero aún en ese caso, realizará el "ofrecimiento de acciones" y deberá

⁸⁸ Como aclara GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal", Proceso Penal, op. cit., pág. 282, aunque el artículo 315 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal sólo impone el cumplimiento de dos motivos para admitir la querella por el juez: competencia y tipicidad del hecho, sin embargo, en el artículo 312 del mismo texto se hace referencia a que el juez admitirá la querella "si fuera procedente", por lo que está reconociendo implícitamente la exigencia de otros requisitos de admisibilidad; conclusión ésta que fue confirmada por el Tribunal Supremo en sentencias de 6 de junio y 24 de octubre de 1969.

permitir que la ofendida pueda adherirse, convirtiéndose en parte acusadora, al procedimiento ya iniciado⁸⁹.

Pero, además, deberá tener en cuenta que los hechos en que se apoya la demanda sean realmente constitutivos de delito.

Como se ha analizado hasta el momento, las disposiciones normativas reconocen el ejercicio de la acción penal -ya sea incoando denuncia o, bien, querella- en favor de la Administración tributaria, sin embargo, en la práctica, el Abogado del Estado no será quien se querelle en nombre de aquella Administración, porque la Administración no se querella, utiliza el fiscal⁹⁰ a tal fin, así que el Abogado del Estado únicamente sostiene la

⁸⁹ Vid. artículos 109, 110, y 783.29 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

⁹⁰ Artículos 105 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 3.4 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal. El ejercicio de la acción penal por el Ministerio Fiscal, a tenor del artículo 271 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, debía de efectuarla con la interposición de escrito de querella, sin embargo, la Memoria de la Fiscalía del Tribunal Supremo de 1987, le faculta como cualquier ciudadano, a deducir denuncia, constituyéndose en parte.

acción⁹¹; y tampoco denuncia ante el órgano judicial -sólo el ciudadano- para esto utiliza igualmente al fiscal⁹².

La Inspección fiscal no debe perder de vista que sus competencias se ahogan en el ámbito administrativo, por lo tanto de apreciarse por ella indicios racionales de delito fiscal deberá trasladar el expediente de sus actuaciones al ámbito penal.

El amplio abanico de actuaciones practicadas por la Administración tributaria desde que percibe la existencia de datos reveladores de posibles defraudaciones hasta que se forma la convicción seria de la existencia de "indicios racionales de delito fiscal" exige la adopción de un marco procedimental propio y también la fijación de los criterios homogéneos necesarios para proceder a la configuración del tipo del delito. Ambos requisitos serán decisivos a la hora de decidir si un expediente tiene la suficiente entidad para ser remitido al Ministerio Fiscal u órgano judicial o no.

⁹¹ La posibilidad de sostener la acción junto con el Ministerio Fiscal ya la expresaban las disposiciones reguladoras del Servicio Jurídico del Estado. Así, en el artículo 15 del Real Decreto-Ley de 21 de enero de 1925 e igualmente el artículo 76 del Reglamento Orgánico de 27 de julio de 1943.

⁹² Artículo 5 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal y artículos 259 y 264 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

A) CAUCE PROCEDIMENTAL.

La Ley General Tributaria, el Real Decreto 2631/85, de 18 de diciembre, sobre procedimiento sancionador de las infracciones tributarias y el Reglamento General de Inspección de los tributos, en sus artículos 77, 10 y 66 respectivamente⁹³, señalan el cauce procedimental que la Administración tributaria deberá observar en los supuestos en los que aprecie la existencia de indicios de delito fiscal. Cuando ello ocurra, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de seguir el procedimiento sancionador a la espera de que la autoridad judicial dicte sentencia firme. Si la autoridad judicial no estimara la existencia de delito, la Administración continuará con el expediente practicando las liquidaciones (de cuotas) e imponiendo las sanciones que procedan en base a los hechos que los tribunales hayan declarado probados⁹⁴.

⁹³ Vid. también la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 26 de mayo de 1986 que desarrolla el Reglamento General de Inspección de tributos.

⁹⁴ BERMEJO RAMOS, J. "La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública", Papeles de trabajo, Jornadas sobre delitos contra la Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1989, págs. 3 y ss.; ARIAS VELASCO, J. "Procedimientos tributarios", Pons, Madrid, 1990, págs. 112-124; LOPEZ GETA, J.M. "Unidades regionales y Oficina Nacional de Inspección", Impuestos, nº 10, 1990, págs. 1-4.

Vemos, por tanto, que atisbados los indicios de delito fiscal, la Administración tributaria dará otro carácter al expediente que tiene en sus manos; ya no se tratará de practicar una liquidación sino de elaborar una documentación que trasladará, en su momento, el Ministerio Fiscal u órgano judicial correspondiente, y que va a contener los hechos que representan tales indicios, las diligencias, que han sido practicadas, los documentos de que se trata y el informe técnico correspondiente. Lógicamente, el desarrollo de esta actuación va a seguir unas vías marcadamente distintas al cauce por el que se desenvuelven las labores de comprobación e inspección.

Las vías de actuación directa de inspección mediante las que la Administración tributaria realiza sus labores de inspección fiscal son tres⁹⁵; a saber:

⁹⁵ Por Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1991, se crea un ente de Derecho público denominado Agencia Estatal de Administración Tributaria, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, y que goza de normativa específica.

La falta de precisión en el régimen jurídico de aquel ente, al cual, siendo un organismo autónomo, se le quiere, sin embargo, excluir de la normativa propia de éstos, pone claramente de manifiesto la voluntad del legislador de otorgar a la Agencia la mayor libertad de acción.

La Agencia, según aclara la Ley en su artículo 103.1 "es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y de aquellos recursos de otras Administraciones públicas nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio". Continúa la Ley señalando que "Corresponde a la Agencia desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el

1. La Inspección territorial periférica, que actúa bajo dependencia funcional de la Inspección regional financiera y tributaria existente en cada Delegación de Hacienda Especial. Se manifiesta en dos niveles: provincial y de una Comunidad Autónoma.

cumplimiento de las obligaciones tributarias".

Por ello, en el momento en que la Agencia se constituye efectivamente, las competencias que en materia de funciones asignadas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria estén atribuidas a la Secretaría General de Hacienda y a las Direcciones Generales de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales e Informática Tributaria, se entenderán atribuidas a la citada Agencia y serán ejercidas, respectivamente, por el Director General de aquélla y por los Directores de los Departamentos de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales e Informática Tributaria.

Pues bien, ya para concluir, hay que señalar que parece difícil entender las ventajas que puede reportar que una función pública esencial al Estado como lo es la función tributaria, sea desarrollada no directamente por la Administración del Estado, sino por un Organismo Autónomo que, a su vez, puede encomendar parte de esas funciones a particulares.

Por otro lado, entre las fuentes de financiación de la Agencia se comprende un porcentaje de la recaudación que se derive de los actos de liquidación y gestión recaudatoria (letra b del apartado 5 del artículo 103 de la Ley 31/1990 modificado posteriormente por el apartado doce de la Disposición Adicional decimoséptima de la Ley 18/1990 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), y parte de ese porcentaje pasará a ser adjudicado a los Inspectores de Finanzas en concepto de "productividad". Pues bien, esto parece casar mal con el principio constitucional proclamado en el artículo 103 de que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales.

Vid. también la Disposición Adicional Decimoséptima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que modifica el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 1991; Orden del Ministerio de Relaciones con las Cortes y de la Secretaría de Gobierno de 26 de diciembre de 1991, por la que se estructura la Agencia Estatal de Administración Tributaria; Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1991 por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de 27 de diciembre de 1991 por la que se desarrollan nuevas unidades de la Agencia de Administración Tributaria; y la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

2. La Oficina nacional de Inspección, depende funcionalmente de la Subdirección General de Inspección Centralizada del Departamento de Inspección financiera y tributaria. Su ámbito se extiende a todo el territorio nacional.

3. El Area de Servicios Especiales y Auditorías, dependiente funcionalmente de la Subdirección de Inspección Centralizada. La componen diversas Unidades Especiales de actuación de orden tributario; de entre ellas significamos la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal por el trascendental papel que juega en materia de delito fiscal. Esta Unidad desempeña una labor de coordinación y apoyo de las actuaciones, bien de la Inspección territorial periférica, bien de la Oficina nacional de la Inspección, que han permitido la apreciación de indicios de delito fiscal; y, efectúa la inspección directa de los casos asignados por el Departamento de Inspección, o en los que se decida, por la especialidad de sus características, trasladarlos a esta Unidad después de haberse iniciado la investigación en la esfera territorial o en la Oficina nacional de Inspección.

Cuando el inspector actuario localiza situaciones de fraude con relevancia penal en cualquiera de los niveles a que hemos hecho referencia, el esquema de actuación responde al siguiente planteamiento⁹⁶.

* Esfera de la Administración Periférica de la Hacienda Pública.

A) Origen del expediente con indicios de delito fiscal:

La Inspección territorial cuando realiza su actuación dentro del plan de inspección correspondiente, puede atisbar la existencia de fraudes con aparente trascendencia penal, en este caso dará conocimiento al Jefe de la Inspección regional, quien a su vez designará un inspector Jefe de la Unidad regional de Inspección para que lleve a término las actuaciones⁹⁷.

⁹⁶ Las razones que determinan el que las actuaciones a desarrollar por la Inspección ante supuestos delitos fiscales sean practicadas por la Administración Central o por la Territorial de la Hacienda Pública responde al criterio del lugar del domicilio fiscal del contribuyente sobre el que se actúa.

⁹⁷ En ese momento todavía no se prejuzga que se den indicios determinantes de delito, ello correrá a cargo del jefe de la Unidad Regional de Inspección.

La razón del traslado del expediente a un inspector distinto del que inició las actuaciones se encuentra previsto, para los casos en que se aprecie la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, en el artículo 18 de la Orden Ministerial de 26.5.86, que desarrolla el Reglamento General de Inspección.

B) Comunicación al contribuyente:

La presencia de indicios de delito fiscal y el paso del expediente a la Unidad regional de Inspección le son notificados al contribuyente mediante diligencia o comunicación expresando que se han apreciado hechos con posible trascendencia penal y que se va a producir el cambio del inspector actuario.

Esta puesta en conocimiento del particular resulta de gran trascendencia en orden a un correcto desarrollo de la relación jurídico-tributaria. Supone, esta medida, una salvaguarda expresa de las garantías del contribuyente, pues, a partir de ese momento, podrá conocer y estar en disposición de poder apreciar la trascendencia que tendrá su aportación o no de datos, circunstancias y manifestaciones a la Administración tributaria.

C) Actuaciones de la Unidad regional de Inspección:

El inspector Jefe de la Unidad regional de Inspección una vez en su poder el expediente lo valora, y procederá de acuerdo con alguno de las posibilidades que le brinda la Orden de 26-5-86 en su artículo 18, esto es:

a) Devolverlo motivadamente al inspector que inició las actuaciones si considera que desde luego no se aprecian hechos que puedan ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

b) Tomar a su cargo el expediente hasta su terminación.

c) Proponer, en base a la complejidad o importancia del expediente, su traslado al Area de Servicios Especiales y Auditorías del Departamento de Inspección⁹⁸, para que en el seno de ello, la Unidad Especial de Vigilancia y Represión

⁹⁸ Esta posible remisión del expediente, así como la que se produzca desde una Unidad de Inspección provincial a la que ostenta competencia regional deberían ir acompañadas de una notificación dirigida al obligado tributario, al que se refieren las actuaciones, poniéndole en conocimiento de la naturaleza y circunstancias que en ellas concurren con el fin de que pueda adoptar todas las medidas de índole jurídica que estime pertinentes para la mejor defensa de su derecho. Entre ellas, comparecer asistido de letrado y guardar silencio sin ser obligado a autoincriminarse.

del fraude fiscal se haga cargo de las actuaciones a practicar.

El inspector jefe de la U.R.I. desarrolla una labor fundamental en relación a los expedientes de los que se hace cargo, pues a él se le encomienda, con el apoyo de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del fraude fiscal, toda la actividad tendente a la recogida de evidencias, circunstancias, hechos y alegaciones oportunas para la toma de la decisión de trasladar o no el expediente de la Inspección al Ministerio Fiscal e ilustrar, en su caso, la instrucción del procedimiento penal. Finalizada su labor, redactará un informe que comprenderá los siguientes aspectos:

- Concepto tributario y período impositivo sobre los que se han apreciado indicios de delito fiscal.

- Descripción de los hechos y circunstancias soportados en base a evidencias, pruebas documentales, diligencias extendidas o cualquier otro tipo de documentación.

- Argumentos jurídicos que motivan la apreciación de indicios de delito fiscal:

Fundamentos de Derecho jurídico-tributarios,

Fundamentos de Derecho jurídico-penales.

- Anexo que contenga toda la documentación recopilada, en particular:

Declaraciones fiscales del contribuyente.

Contabilidad y/o registros aportados.

Documentos que denoten relaciones con terceros relevantes al caso (proveedores, clientes, etc.).

Documentos que recojan información relevante sobre la actividad del contribuyente investigado (contratos, certificaciones bancarias, etc.).

Diligencias de inspección, citaciones fiscales y, en general, cualquier tipo de documentación que se estime pertinente.

D) Traslado del expediente al Jefe de la Inspección regional:

El informe será valorado por el Jefe de la Inspección regional y podrá completarlo con las materias que estime oportunas y para las cuales goce de competencias.

E) Traslado del expediente al Delegado de Hacienda Especial:

El artículo 66 del Reglamento General de Inspección establece que los Delegados de Hacienda especiales remitirán o no las actuaciones al Ministerio Fiscal. Previamente a esta remisión será requerido informe consultivo de los Servicios jurídicos del Estado por el Delegado a través de la Unidad de Vigilancia y Represión del fraude fiscal.

* Esfera de la Administración Central: ámbito de la Oficina Nacional de Inspección.

Las fases que experimentan los expedientes por posible delito fiscal en el ámbito de la Administración Central se diferencian de las propias de la Administración territorial por razones de organización jerárquica y funcional, sin embargo, el contenido de las actuaciones es similar en ambas. Podemos, así, atender al siguiente esquema:

a) Inicio y actuaciones a desarrollar en los expedientes con indicios de delito fiscal:

La Oficina nacional de Inspección está conformada por equipos de inspección que controlan fiscalmente a los grandes contribuyentes, cabecera de cada sector de la

actividad económica del país. Cuando el inspector actuario aprecia la existencia de indicios de delito lo comunica al Jefe de la oficina el cual se encargará de dirigir y orientar las actuaciones dentro de sus competencias. Se notifica, después, al contribuyente la apreciación de los indicios de defraudación para posteriormente la Inspección investigar cuantos hechos y circunstancias sean de interés para el caso. El resultado de las investigaciones juntamente con las manifestaciones del contribuyente, las diligencias y el resto de la documentación se recogen en un informe de contenido similar al aludido en el ámbito de la Administración territorial, contándose para todo ello con la colaboración y el asesoramiento de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del fraude fiscal.

b) Traslado del expediente al Subdirector General de Inspección centralizada.

El Subdirector General de Inspección centralizada habrá de valorar el contenido técnico del informe y los criterios empleados en su momento para la apreciación de los indicios de delito y, podrá introducir las cuestiones que estima apropiadas dentro del ámbito de su competencia, debiendo, además, reclamar informe de carácter consultivo de los Servicios jurídicos del Estado.

c) Traslado del expediente al Director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración tributaria.

La competencia para decidir si las actuaciones practicadas deben ser o no remitidas al Ministerio Fiscal es del Director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración tributaria. Como apoyo de su decisión cuenta con el informe de la Oficina nacional de Inspección, el de los Servicios jurídicos del Estado y las apreciaciones que haya efectuado el Subdirector General de Inspección Centralizada. Si después de valorar todo el cúmulo de actuaciones decidiere no enviar el expediente al Ministerio Fiscal, deberá motivar esta actitud.

* Esfera de la Administración Central: ámbito de la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.

a) Origen del expediente y actuaciones a realizar:

La Unidad de Vigilancia y Represión del fraude fiscal, además de las labores de apoyo y coordinación ya reseñadas anteriormente, se ocupa de la inspección de

algunos contribuyentes ya sea por una designación directa del Departamento de Inspección financiera y tributaria, o. por concurrir especiales elementos de complejidad; o bien, porque afecten a varias Delegaciones de Hacienda Especial. En estos casos, serán examinadas las circunstancias que concurren por el jefe del área de Servicios Especiales y Auditorías y solicitará al jefe de la Unidad de Vigilancia y Represión del fraude fiscal la práctica de las labores necesarias para determinar la existencia o no de indicios de delito fiscal. Cuando se aprecia el delito se comunica al contribuyente y se realizan las averiguaciones pertinentes hasta emitir un informe en los mismos términos que hemos tratado en los supuestos anteriores. Este informe será remitido al jefe del área para que efectúe la valoración técnica definitiva y evalúe los criterios aplicados.

b) Traslado del expediente al Subdirector General de Inspección Central y al Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria.

Se tramita de una manera análoga a la reseñada para los expedientes que proceden de la Oficina nacional de Inspección. Cuando el expediente llegue, finalmente el

Departamento de Inspección financiera y tributaria, este decidirá su traslado o no al Ministerio Fiscal⁹⁹.

B) CRITERIOS MANEJADOS.

El impago de cuotas fiscales que excedan de la cuantía de los cinco millones de pesetas, si atendemos a lo dispuesto en el Código Penal, generaría el cumplimiento del elemento objetivo del delito fiscal y por tanto podría animar a la interposición de denuncias por la Administración tributaria. Sin embargo, esta simplicidad de actuación no resultaría nada favorable para los derechos y la buena imagen de los administrados. Así pues, la Administración tributaria deberá ponderar de un lado, las circunstancias que rodean la elusión y, de otro, tratar de discernir si su acometida se produjo por una discrepancia técnica sufrida por el contribuyente cuando interpretó la ciertamente compleja norma fiscal. Aparte de esa inconveniencia, debe considerarse que cualquier utilización indiscriminada que se haga del instrumento de la denuncia podría generar serios obstáculos en las actuaciones del Ministerio Fiscal y de los

⁹⁹ Cuando se resuelva no remitir a la Fiscalía el expediente, la decisión ha de ser motivada.

tribunales, incrementándoles innecesariamente su ya cargada "agenda" de trabajo.

Los órganos de la Administración tributaria, que deciden que expediente debe ser puesto en manos de la Administración de Justicia, operan con unos criterios que les permiten la valoración de la existencia de indicios racionales de delito, según las características de cada impuesto. Pues bien, hay que precisar, entonces, que el criterio determinante lo define "no tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria" tal y como señala la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica sobre Reforma del Código Penal de 29-4-1985. Además, existe también un soporte jurisprudencial¹⁰⁰ que establece como dato relevante la ocultación o desfiguración de las bases tributarias realizadas con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos, defraudando a la Hacienda Pública¹⁰¹.

¹⁰⁰ Vid. entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985, 12 de marzo de 1986, 12 de mayo de 1986 y 29 de junio de 1985.

¹⁰¹ Por lo tanto, no sólo deberá desarrollar la Inspección cuantas actuaciones sean necesarias para determinar que en los hechos comprobados concurren los elementos objetivos, sino también los subjetivos, debiendo documentarlos todos en diligencia (art. 66.2, párrafo 46.2 y 47.2 del Reglamento General de Inspección de tributos). Junto a estas diligencias la Inspección deberá emitir un informe, como señala el mismo Reglamento en su artículo 48.3, que junto a aquéllas y los restantes documentos que integren

Así pues, teniendo en consideración ambos criterios, las Comunicaciones de 16-12-86 y de 14-7-88 emitidas por la Subdirección General de Inspección Centralizada ofrecen los siguientes criterios con una vocación de generalidad.

1. Comisión del delito tipificado en el artículo 349 del Código Penal para lo cual se exigen dos elementos en concurrencia:

a) Elemento objetivo: Causación a la Hacienda Pública de un perjuicio patrimonial, anual y superior a cinco millones de pesetas procedente de la elusión del pago de una cuota tributaria o mediante el disfrute indebido de un beneficio fiscal.

La determinación de la cuantía deberá fijarse en consideración a lo dispuesto en las normas que gocen del rango necesario y no se valorarán importes que defendidos por la Administración sean contradichos con verdaderos argumentos de peso por el contribuyente.

el expediente administrativo se remitirán al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal.

b) Elemento subjetivo: que se dé la existencia del dolo entendido éste como el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta y la voluntad de obtener un resultado defraudatorio. El dolo se aprecia, según se trate de personas físicas o personas jurídicas, por los siguientes índices:

Personas físicas.

1. Contribuyentes que no desarrollen actividades empresariales, profesionales o artísticas: constituyen en ellos indicios de delito fiscal: a) el incumplimiento de la obligación de presentar las declaraciones tributarias correspondientes y b) la ocultación de ingresos en las declaraciones presentadas o bien la inclusión de gastos inexistentes o sin justificación real; y, en general, el falseamiento de las declaraciones.

2. Contribuyentes que desarrollen actividades empresariales, profesionales y artísticas y se encuentren sujetos a la llevanza de contabilidades o de libros o registros fiscales: se asimilan a las sociedades en lo que se refiere a la apreciación del dolo, por tanto, les resultan de aplicación los criterios que se señalan a continuación para las personas jurídicas.

Personas jurídicas.

1. Falta de presentación de declaraciones: se considera como medio idóneo para irrogar un perjuicio económico a la Hacienda Pública, siempre y cuando, se dé una relación de causalidad directa entre la conducta del contribuyente que omitió la declaración y el perjuicio económico al que se ha hecho referencia. También se considerará falta de presentación de la declaración la no entrega de las mismas en los plazos establecidos para ello; o bien, cuando agotados los mismos, tampoco se hayan entregado con anterioridad al requerimiento de la Administración.

2. Ocultación de la totalidad o parte de los ingresos en la contabilidad y en la declaración fiscal: a) la falta de reflejo contable de los ingresos cuando los mismos tampoco aparecen en la declaración fiscal y b) la contabilidad que recoja la totalidad de las operaciones realizadas pero empleando cuentas que induzcan a estimar un contenido distinto al real, provocando una estimación incorrecta de la base imponible o impidiendo su estimación, constituyen indicios de infracción tributaria penal.

3. Inclusión, en la contabilidad y en la declaración fiscal, de gastos inexistentes o con justificación falsa.

4. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos que no tengan tal carácter o sean inexistentes. En este supuesto, el dato fundamental lo constituye el que la inversión no se haya producido.

Indicios de conducta dolosa:

- Ingresos que no se reflejan en un ejercicio determinado, debido a la aplicación de criterios de imputación temporal diferentes a los permitidos por la Ley, siempre y cuando ello no suponga, a través de la aplicación del criterio indebido, un aplazamiento indefinido del impuesto a satisfacer.
- Empleo de criterios de valoración de existencias generalmente aceptados en el ámbito de la gestión empresarial aunque resulten diferentes de los admitidos en la ley de cada impuesto.
- No recoger exactamente los ingresos imputables por proceder de la reversión de provisiones no aplicadas a su finalidad.
- Gastos cargados en la Cuenta de Explotación que, no obstante, tienen el carácter de inventariables.
- Contabilización de amortizaciones que superen las admitidas fiscalmente.

- Consignación, como gasto, de provisiones que no tengan la consideración de partidas deducibles en las normas tributarias.

3.- POSIBLES ACTUACIONES DEL MINISTERIO FISCAL.

Será la Inspección de los tributos la que, generalmente, detectará la posible comisión de delitos contra la Hacienda Pública tipificados en los artículos 349, 350 y 350.bis del Código Penal, en el ejercicio de las potestades de comprobación que le atribuye el ordenamiento vigente¹⁰².

Además, la Inspección de los tributos desempeña otro papel fundamental en la labor de persecución de los delitos contra la Hacienda Pública y que aparece recogido en el artículo 66.4 del RGIT. Este es el de colaboradora del órgano jurisdiccional penal al que le corresponderá juzgar sobre la comisión o no del delito fiscal, de quien sucesivamente sea imputado, procesado y encausado en las fases de instrucción del sumario y en la del juicio oral. De esta forma se da cumplimiento al mandato establecido en el artículo 118 de la Constitución y 17.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

¹⁰² Vid. en este sentido, los artículos 140.a) y b) y 110 de la Ley General Tributaria; y el artículo 2.a), b), c), f) y g) y el 36 del Reglamento General de Inspección Tributaria.

Dado que el ordenamiento jurídico¹⁰³ otorga al Ministerio Fiscal la facultad para recibir las denuncias formuladas por la Administración, o bien, por los propios particulares¹⁰⁴, el camino normal que sigue la Administración tributaria es poner en conocimiento del Fiscal los hechos que estime sean constitutivos de delito fiscal, denunciándolos¹⁰⁵.

¹⁰³ Vid. artículo 5 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal así como el 259 y el 264 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

¹⁰⁴ Resulta inexplicable la inexistencia de Circulares de la Fiscalía General del Estado que aborden, con vocación de generalidad para toda España, el extraordinario número de problemas que plantean estos delitos en la práctica.

¹⁰⁵ Resulta interesante observar el cuadro siguiente, representativo de los expedientes remitidos por la Administración Tributaria al Ministerio Fiscal a partir de la reforma del Código Penal por L.O. 2/85 de 29 de abril.

	<u>86/87</u>	<u>88</u>	<u>89</u>	<u>90</u>	<u>91*</u>	<u>Total</u>
(1) Expedientes	88	106	131	110	71	506
(2) Casos.....	62	72	58	55	27	274
(3) Cuota.....	1.562	3.065	5.991	1.733	3.048	15.399
(4) Deuda.....	5.279	10.565	20.650	5.800	10.058	52.352

* En el número de expedientes de este año han influido las medidas de Regularización Tributaria.

Notas:

- (1) El número de expedientes engloba todos los posibles delitos de un mismo caso. Es decir, desglosados por cada concepto tributario y por cada año.
- (2) Son contribuyentes -personas físicas o jurídicas- objeto de denuncia. Normalmente acumulan varios expedientes.

Hay que hacer notar que no tiene porque coincidir este número con los procedimientos judiciales, puesto que éstos, a veces acumulan varios en un mismo procedimiento cuando se refieren a los mismos hechos (por ejemplo, en el caso de marido y mujer).

Recibida la denuncia, corresponde al Fiscal efectuar un estudio del informe emitido por la Inspección de Tributos que acompaña a aquélla¹⁰⁶.

Después de este primer análisis del informe recibido, el Fiscal puede entender: bien, que los datos consignados en aquél, carecen de la envergadura necesaria para apreciar la existencia de delito fiscal, en cuyo caso no procedera al estudio de la documentación anexa; o bien, que efectivamente ponen de manifiesto la existencia del ilícito, procediéndose entonces a una valoración más profunda de

-
- (3) Cuotas fijadas por la Inspección y recogidas por la Inspección en los informes que remite al Fiscal.
 - (4) La deuda es un cálculo que comprende cuota y posibles sanciones e intereses de demora que se hubieran aplicado en vía administrativa. Es, por tanto, una mera estimación. Esta cuantía no queda recogida en el informe que se remite a la Fiscalía.

¹⁰⁶ Manifiesta la Fiscalía que la actitud adoptada ante la recepción de un expediente de la Administración tributaria es similar a la que demostraría ante cualquier otro expediente administrativo. Se estima que la labor inspectora es desarrollada por un cuerpo de funcionarios altamente cualificados que desempeñan sus actuaciones con gran profesionalidad e independencia, y se subraya, además, la extensa documentación que normalmente acompaña a los expedientes tramitados por la Inspección de tributos.

Esta asimilación del expediente de la inspección al resto de expedientes administrativos nos parece poco acertada pues como intentará reflejar esta investigación, aquéllos constituyen el reflejo de actuaciones amparadas en disposiciones poco respetuosas con el ordenamiento constitucional.

todos los documentos en su poder llegando a algunas de estas opciones¹⁰⁷:

- A.- Redactar la querella y presentarla ante el Juzgado correspondiente.
- B.- Redactar una denuncia y presentarla ante el Juzgado competente.
- C.- Devolver la denuncia y la documentación correspondiente a la Administración tributaria.

La postura más generalizada, por el momento, ha sido la redacción de la querella. Según la Fiscalía, las denuncias presentadas por la Delegación de Hacienda Especial así como por la Dirección General de la Inspección financiera y tributaria aparecen sólidamente fundamentadas, por lo general, para poder ejercer las acciones penales que

¹⁰⁷ No debe de olvidarse que las actuaciones del Ministerio Fiscal deben regirse por los principios de legalidad e imparcialidad (artículos 6 y 7 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal), de lo que se deriva:

a) Que el ejercicio de la acción penal está regido por el principio de sujeción a la ley y no por razones de oportunidad, de tal manera que las circunstancias personales del inculpado deberán estar al margen de cualquier tipo de consideración; y b) Que el Ministerio Fiscal deberá ser cauteloso debiendo cuidar que se consignen y apreciar el mismo todas las circunstancias tanto favorables como desfavorables al contribuyente inculpado. Vid. en relación con los principios que presiden la actuación del Ministerio Fiscal, entre otros: GIMENO SENDRA, V. "Fundamentos del Derecho Procesal", Civitas, Madrid, 1981, págs. 157-158; RUIZ VADILLO, E. "La actuación del Ministerio Fiscal en el proceso penal", Poder Judicial, nº especial II, 1987, págs. 57 y ss.

toda querella implica. Al contrario, raramente se ha presentado denuncia por la Fiscalía¹⁰⁸.

Otra posibilidad de actuación del fiscal se encuentra prevista en el artículo 5, párrafo 2º, del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal estableciendo que para el esclarecimiento de los hechos denunciados o que aparezcan en los atestados de los que conozca, puede llevar a cabo u ordenar las diligencias para las que esté legitimado según la Ley de Enjuiciamiento Criminal sin que éstas puedan suponer adopción de medidas cautelares o limitativas de derechos, aunque podrá ordenar, el fiscal, la detención preventiva¹⁰⁹. Además, se precisa que tales diligencias gozarán de presunción de legalidad.

Por su parte la devolución de expedientes a la Administración tributaria desde la Fiscalía se puede deber bien a que ésta ha entendido que las actuaciones desarrolladas por aquélla no han resultado todo lo completas que se precisa que sean o por estimarse que los hechos

¹⁰⁸ Normalmente cuando se ha presentado denuncia, ello ha respondido a las dudas mantenidas por la Fiscalía respecto de la viabilidad del tipo penal en relación a determinados impuestos.

¹⁰⁹ La práctica de estas diligencias deberá hacerse observando rigurosamente las garantías procesales previstas para aquellas que se realicen en presencia de la autoridad judicial. Vid. MORENO CATENA, V. "Derecho Procesal, Proceso Penal, op. cit. pág. 159.

manifestados no pueden ser constitutivos de delitos. Esta devolución, en su caso, puede efectuarse con diverso alcance, "parcial o total", ya que la denuncia presentada por la Administración puede ser referida a un contribuyente, pero por diversos conceptos y periodos contributivos, y, cabe la posibilidad de que el fiscal aprecie que, efectivamente, concurren los requisitos del delito respecto a ciertas actuaciones pero no en otras, produciéndose en ese caso, la devolución parcial del expediente. Cuando el expediente es devuelto, en su totalidad, la Administración podrá, sin embargo, continuar con su ejecución por vía administrativa y, así, imponer la sanción administrativa que corresponda en su caso.

La devolución del expediente completo se ha producido en ocasiones debido a que, como comentamos anteriormente, la Fiscalía ha considerado bien fundamentados la mayoría de los expedientes por ella recibidos.

En cualquier caso, recordemos que esta posibilidad está amparada en el artículo 785.bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, modificado por la citada Ley Orgánica 7/22, señalando que cuando el Ministerio Fiscal tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo bien

directamente¹¹⁰ o bien por serle presentada una denuncia practicará el mismo u ordenará a la policía judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo, añadiendo a continuación, que cuando el hecho revista los caracteres de delito, instará del Juez de Instrucción la incoación de las correspondientes diligencias¹¹¹. Por último, se señala que cuando el fiscal

¹¹⁰ Hasta nuestros días las actuaciones del Ministerio Fiscal en orden a la búsqueda, por iniciativa propia, de los delitos fiscales han resultado muy escasas, ello nos parece criticable a la vista del deber de investigación y persecución de los delitos que sobre éstos recae (art. 124 de la Constitución). Vid. MORENO CATENA, V. "Derecho Procesal, Proceso Penal", op. cit., pág. 155; también MARCHENA GOMEZ, M. "Significación procesal de las diligencias tramitadas por el Fiscal en la Ley Orgánica 7/1988", La Ley, nº 2, 1989, págs. 1110 y ss.

¹¹¹ Se han podido verificar por medio del examen directo de diversos expedientes de la Fiscalía de Madrid las peticiones de diligencias informativas dirigidas al Juez de lo Penal en orden a la corroboración de datos ofrecidos por la Inspección. En ellas, se solicitan reiteradamente entre otras medidas las siguientes: toma de declaración del contribuyente al Inspector financiero, a terceros vinculados negocialmente con el presunto defraudador, al asesor jurídico, suministro de datos por las entidades bancarias... etc. Normalmente, la apertura de diligencias informativas no se practica con frecuencia, pues entienden los miembros del Ministerio Fiscal que los expedientes remitidos por la Administración tributaria han sido elaborados con gran rigor e imparcialidad y se acompañan de un soporte documental muy amplio que hace innecesaria la toma de aquella medida.

Por la Fiscalía de Madrid se vienen interponiendo un término medio de diez querellas anuales, respecto de las cuales sólo un tercio precisa (a juicio de aquélla) de la incoación de diligencias informativas. Sirvan como muestra de todas las solicitudes examinadas las siguientes referencias:

- Número de informativas 19/91, Fecha de incoación D. 13 de marzo de 1991, Fecha de Resolución D. 12 de septiembre de 1991. Se devuelve el expediente, en este caso, a la Delegación de Hacienda, que era la denunciante.
- Número de informativas 14/90, Fecha de incoación D. 13 de marzo de 1990, Fecha de Resolución D. 19 de septiembre de 1990. Se remiten al Juzgado Decano de Madrid. Se solicitaba investigación policial.
- Número de informativas 9/91, Fecha de incoación D. 29 de enero de 1991, Fecha de Resolución D. 13 de diciembre de 1991. Se remiten al Juzgado. Se solicitaba toma de declaración a determinadas personas.

haga comparecer a cualquier persona para recibirle declaración en ésta deberán de observarse las mismas garantías que se señalan para la declaración prestada ante el juez.

Consecuentemente, se le abre al Ministerio Fiscal un margen amplio para sus facultades investigadoras pudiendo, así, incoar diligencias en la misma Fiscalía, citar a las personas que estime oportuno en orden al esclarecimiento de los hechos, e incluso solicitar a la policía fiscal que efectúe las averiguaciones pertinentes, así como recabar el auxilio de las Autoridades y funcionarios de toda clase. Esta posibilidad no ha sido muy aprovechada pero en los últimos tiempos se aprecia un cambio. Así, el Fiscal antes de pasar a interponer o no la denuncia o la querrela, puede haber oído al denunciado en presencia de su letrado, disponiendo de mayores elementos de juicio¹¹². Pues no debe

- Número de informativos 10/91, Fecha de incoación D. 14 de febrero de 1991, Fecha de resolución 13 de diciembre de 1991. Se remiten al Juzgado. Se solicitaba toma de declaración a determinadas personas.

Finalmente, señalar que en la Fiscalía de Madrid a diferencia de lo que ocurre en otras sedes, existe una unidad de criterio que preside las actuaciones desarrolladas por los tres fiscales que se encargan del conocimiento de los asuntos que versan sobre el delito fiscal. Y, precisamente, esa costumbre de incoar diligencias informativas constituye una de las manifestaciones de aquella uniformidad.

¹¹² La práctica de diligencias de estos tipos no se emplea en demasía, realizándose fundamentalmente cuando es solicitada por el Consejo General del Poder Judicial e igualmente cuando ha sido el contribuyente de motu proprio el que recurre al fiscal con el fin de comunicarle alguna circunstancia que estima interesante para su descargo. Si que resulta frecuente la invocación al auxilio de peritos en aquellas cuestiones que manifiestan una especial

pasarse por alto que, en ocasiones, las manifestaciones hechas por el contribuyente ante la Inspección de Hacienda no aparecen recogidas en las diligencias de la Inspección.

Sin embargo, esta preocupación debería quedar aplacada a tenor de lo dispuesto en el artículo 124 de la Constitución, en el 435 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y, por último, en los artículos 1 y 2 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, al sujetar las actuaciones del Ministerio Fiscal a los principios de legalidad e imparcialidad.

Así pues, el fiscal no debe actuar nunca como un instrumento al servicio de los particulares intereses de la Hacienda Pública, debiendo de velar, entonces, porque se cumplan las garantías procesales y los derechos fundamentales del inculpado.

complejidad por razones técnicas: v. gr. aspectos contables, que sin la interpretación y valoración de expertos en ellas el fiscal se encontraría muy mermado en la toma de decisiones. Este requerimiento puede hacerse a los propios expertos del Ministerio de Economía y Hacienda o bien a peritos privados, esto es, Auditores y Censores Jurados de Cuentas.

4.- EL CONTROL DE LA OBSERVANCIA POR EL MINISTERIO FISCAL
DE LOS PRINCIPIOS Y DERECHOS CONSTITUCIONALES EN LAS
ACTUACIONES DE LA INSPECCION TRIBUTARIA.- SISTEMAS Y BASES
DOGMATICAS PARA LLEVAR A CABO DICHO CONTROL.

Tal como ha quedado expuesto, el Ministerio Fiscal puede adoptar la decisión de interponer la querella criminal a la vista del expediente administrativo que ha elaborado la Administración tributaria, pero la obscura delimitación que en la práctica existe entre las esferas administrativa y penal¹¹³, produce no pocos interrogantes que el fiscal tiene que resolver antes de interponer la querella, solución que necesariamente le llevará a controlar la observancia de los principios constitucionales en el desarrollo del expediente administrativo penal. Algunos de esos interrogantes son:

- a) ¿Hasta dónde pueden llegar los Servicios de la Inspección recabando elementos de prueba?

¹¹³ Porque cuando la Administración, ejerciendo sus facultades, descubre a través del Servicio de Inspección la falta de ingreso de algún tributo, con razonables indicios de delito fiscal, debe pasar el tanto de culpa que corresponda al fiscal, para que éste, analizando los datos aportados, decida si debe interponerse o no la correspondiente querella criminal.

b) ¿No nos hallamos en un estadio del expediente por posible delito fiscal, más cercano al ámbito penal que al propiamente administrativo?

c) ¿No se tratará en realidad del inicio de la instrucción del expediente?

d) ¿El contribuyente en este momento cuenta con la protección y defensa adecuada?,
y, finalmente,

e) Las pruebas obtenidas por la Administración, con amenazas de sanciones administrativas, ¿no suponen al pasar al ámbito penal una lesión de los derechos de defensa del contribuyente?.

Cuando el Departamento de Inspección financiera y tributaria¹¹⁴ decide otorgar a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del fraude fiscal las investigaciones tributarias relativas a la situación fiscal de los contribuyentes, apoyándose en la facultad que le otorga el número dos del artículo 18 de la Orden de 26 de mayo de 1986, considerando dicho traslado como un acto de mero trámite sin que quepa la posibilidad de plantear recurso alguno, se está iniciando un procedimiento híbrido de

¹¹⁴ Antes de la reforma introducida por Ley 31/1990, de 27 de diciembre, el Departamento de Inspección financiera y tributaria recibía la denominación de Dirección General de Inspección financiera y tributaria y a ésta se refería la Orden de 26 de mayo de 1986.

carácter tributario-penal, que va a desembocar en aquella remisión al Ministerio Fiscal cuando se aprecien indicios de delito fiscal.

La actuación de la Inspección de Hacienda se asemeja, en estos casos, a la de una verdadera policía fiscal que tendrá por objetivo fundamental el de encontrar las pruebas precisas para proceder a la acusación del contribuyente. Por ello, debe serle exigido un respeto escrupuloso de los derechos del administrado.

En primer lugar, habrá que exigir que se informe al contribuyente de las razones por las cuales se ha producido el traslado a la policía fiscal de su expediente; o indicarle que indicios existen en su contra para que conociendo de lo que se le acusa pueda hacer uso del derecho de defensa que le garantiza el artículo 24 de la Constitución¹¹⁵, y que ratifica el Tribunal Constitucional en sus diversas sentencias¹¹⁶. Y, por tanto, que la información que actualmente se le niega se le otorgue ab initio en la notificación hecha por la Dirección General de

¹¹⁵ Y los artículos 6 del Convenio europeo para la protección de los Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de los Derechos civiles y políticos.

¹¹⁶ Vid. a título de ejemplo las sentencias del Tribunal Constitucional de 10 de abril de 1981, de 8 de febrero de 1982, de 4 de octubre de 1985 y de 6 de febrero de 1989.

la Inspección. Esta notificación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo, debería de ser motivada con una relación de los hechos y fundamentos de Derecho correspondientes.

En segundo lugar, debe exigirse la motivación del escrito del Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria para que sea posible la revisión de tan drástica medida por los tribunales dando juego, de esta forma, a lo dispuesto por el artículo 9 y 24.1 del Texto Constitucional.

Además, la consideración que como acto de mero trámite propugna la Administración respecto del traslado del expediente del administrado a la policía fiscal, sin que quepa plantear tipo alguno de recurso, supone una burla del derecho constitucional a la tutela efectiva de jueces y tribunales.

Cuando la policía fiscal inicia sus investigaciones, efectúa de manera reiterada una vulneración de derechos y garantías constitucionales; así apoyándose en el deber que todo ciudadano tiene de colaborar con la Hacienda Pública se le pretende obligar a que otorgue información acerca de determinados datos supuestamente omitidos en sus libros y

registros contables, bajo la coacción de un agravamiento de las sanciones aplicables transgrediendo el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo. Por otro lado, teniendo en cuenta que la legislación fiscal es permisiva en ocasiones, se somete al contribuyente a fuertes presiones psicológicas que vulneran el principio constitucional de seguridad jurídica cuando las investigaciones se alargan excesivamente. No olvidemos, por último, que se suelen imponer sanciones tan elevadas que puede, incluso, resultar preferible que el expediente sea trasladado al Ministerio Fiscal.

A la vista de estas consideraciones que adelantan en cierta medida la respuesta, el Ministerio Fiscal deberá de examinar si han sido cumplidos los derechos y principios constitucionales durante la actuación inspectora, o si por el contrario, como ocurre frecuentemente se violentan; con las lógicas consecuencias que se deriven de esa apreciación en su decisión de redactar o no la querrela correspondiente.

Queremos, en definitiva, realizar un estudio centrado en las actitudes a adoptar por el Ministerio Fiscal ante la recepción de un expediente procedente de la Administración tributaria.

En esta línea, deberá de atenderse a si el Ministerio Fiscal se ocupa de averiguar si los principios y derechos constitucionales de carácter procesal penal se han respetado o no durante la etapa de formación de la voluntad administrativa, ya que toda la actuación de la Administración va a tener una trascendencia procesal: deberá apreciar si fue el principio de legalidad o por el contrario el de arbitrariedad el que informó la selección del contribuyente, si se aplicaron los principios y derechos de defensa... Así mismo, el Ministerio Fiscal habrá de realizar una valoración del expediente que le fue remitido y apreciar si efectivamente lo que se le manifiesta como posible delito fiscal reúne los requisitos para ello, pues para poder interponer una querella será preciso verificar la concurrencia de los presupuestos exigidos por el tipo delictivo del artículo 349 del Código Penal: si hubo dolo, si se superó el límite de los cinco millones de pesetas de defraudación... etc. En definitiva, el fiscal deberá practicar un mínimo de averiguaciones tal y como lo haría ante otros supuestos delictivos.

Pues bien, vamos a tratar de encontrar un punto de equilibrio entre las reflexiones que pueden derivarse de la observación de los principios constitucionales y el apego y concreción al derecho positivo. Para ello centraremos

nuestra mirada en torno al Reglamento General de Inspección de los tributos, pero proyectando sobre sus preceptos las normas y principios constitucionales que, inciden de modo más directo sobre la ordenación de la actividad inspectora.

De la propia Exposición de Motivos del Reglamento se extraen tres premisas fundamentales para la estructuración de este enfoque. La primera de ellas, afecta a la configuración de la actividad inspectora, que ya en el Preámbulo se entiende que comprende la doble faceta de comprobación e investigación y una última y más novedosa de obtención de información. La segunda, sería la adecuación a los principios constitucionales de dicha actividad. Y, por fin, la tercera, consistente en la deseable adecuación del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo y, en general, a los principios generales reguladores de la actuación administrativa, supletorios en esta materia en cuanto no resulten directamente aplicables, conforme señala el artículo 3.2 del Reglamento.

A) Configuración de la actividad inspectora.

Se trata aquí, de fijar la atención acerca de la relevancia que se reconoce a la función inspectora y los caracteres básicos que la caracterizan.

Por lo que respecta a la primera cuestión, la extensión y generalización de las autoliquidaciones de impuestos ha supuesto una modificación de la posición y de las competencias detentadas por los órganos de la Inspección en la aplicación de los tributos, culminando con el Reglamento¹¹⁷ una evolución que, desde 1976 y tras la última reforma fiscal, ha experimentado un ritmo acelerado. Pues bien, conectando con esta dinámica de mayor protagonismo adquirido por la Inspección de los tributos, el primer artículo del Reglamento, aclara su función principal, resultando ser la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos para apreciar si se ajustan al cumplimiento exacto de sus obligaciones tributarias, procediendo, en caso contrario, a su necesaria regularización.

Debe destacarse que pese a que la función de control es la primordial de la Inspección, subsume también funciones propias de la gestión de tributos. Ello es así, porque el propio Reglamento en el párrafo segundo de su artículo 1º explícitamente recoge esta posibilidad y, además, porque aspectos esenciales de la gestión -como resultan ser los de

¹¹⁷ Y la precedente Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

comprobación de valores y la liquidación-, van a ser desempeñados por los mismos órganos inspectores. De otra parte, la clásica división del artículo 109 de la Ley General Tributaria entre comprobación e investigación se difumina enormemente al ser desempeñada por los mismos órganos y en el seno del mismo procedimiento. Esta dualidad de funciones, ya es recogida por el artículo 140¹¹⁸ de la Ley General Tributaria tras la modificación sufrida por este texto en el año 1985.

Pues bien, una vez efectuada esta puntualización deben de analizarse dos extremos relativos a los caracteres de la actividad inspectora.

El primero, que a diferencia de lo que ocurre con los órganos de gestión, a los cuales el artículo 12 del Reglamento reserva "la comprobación formal de los datos declarados", el fin de aquella actuación inspectora resulta ser el de la búsqueda de la verdad y la obtención de

¹¹⁸ Por sentencia de 24 de abril de 1984 del Tribunal Supremo se anula el Real Decreto 412/1982, que otorgaba facultades de liquidación a la Inspección de tributos. Posteriormente, la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, proclama la constitucionalidad del artículo 140.c) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 10/1985. La sentencia del Tribunal Constitucional rechaza que dicho precepto vulnere los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad, declarando que "por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales".

"pruebas" suficientes que permitan la aplicación del tributo.

El segundo, que dicha actividad ha de desarrollarse por medio del cauce jurídico del Procedimiento Administrativo, procedimiento que intenta asimilarse al proceso judicial en muchos aspectos, como hace la Exposición de Motivos cuando entiende la conformidad del obligado como una confesión, o incluso, el artículo 25.3 al referirse a la asistencia de un asesor, cuyas manifestaciones no discutidas por el obligado se consideran formuladas por éste. Por tanto, dicho procedimiento no ha de ser considerado como un mero cauce a través del que se manifiestan las potestades de la Administración frente a una situación de sujeción que afecta al sujeto pasivo, sino que se intenta configurar como contradictorio. Por esta naturaleza se derivarán para el administrado un conjunto de derechos y garantías que reforzarán su posición frente a la prepotencia administrativa¹¹⁹.

¹¹⁹ El informe emitido por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, el 8 de enero de 1988, resulta muy ilustrativo al concebir el procedimiento como contradictorio pero, incluso, va más lejos considerándolo revelador de dos fases diferenciadas: una instructora, desarrollada por el actuuario y otra resolutoria, atribuida al Inspector Jefe, que también puede instruir de acuerdo al artículo 60 del Reglamento de Inspección.

En efecto, en el desarrollo de la actividad inspectora se ha de observar un especial respeto a los principios procesales que le sean de aplicación y con los generales administrativos para no lesionar aun más la posición del obligado tributario. El procedimiento, debe erigirse tanto en garantía del administrado como de los intereses generales perseguidos por la Administración, por lo cual, ninguno deberá de primar en detrimento del otro.

La Constitución establece en su artículo 25.1 la unidad del ordenamiento punitivo del Estado. Esa unidad debe tener su reflejo en el ámbito procesal. Como la potestad sancionadora de la Administración, que discurre por los caminos marcados por el procedimiento administrativo sancionador, puede limitar los derechos de los particulares, se denota una similitud de aquélla en el proceso penal. Por ello, el procedimiento administrativo deberá respetar las garantías que en el artículo 24 de la Constitución proclama para el proceso penal¹²⁰.

¹²⁰ La Inspección de los tributos deberá acomodarse en el despliegue de sus actuaciones a lo proclamado en el Capítulo II del Título I de la Constitución. Derechos y libertades recogidos no sólo en la Sección primera sino también en la segunda que a tenor de lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial "vinculan en su integridad". La intromisión en su ámbito únicamente puede venir amparada por ley, y aún en este caso aquélla debe resultar la mínima imprescindible para armonizar con su carácter de fundamento de orden político y de la paz social.

La Constitución debe tener un efecto directo y una aplicación inmediata, sin que deba diferenciarse entre la categoría de las normas jurídicas y la de las normas programáticas. Desde la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional el 2 de febrero de 1981, se asienta ese alcance de las normas

Esta tesis se encuentra confirmada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a partir de la sentencia de 8 de junio de 1981 en la que se señala:

"que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución"¹²¹.

constitucionales, y, en posteriores resoluciones del Alto Tribunal, se extiende este planteamiento a los principios rectores de la política social y económica. El artículo 53.3 de la Constitución señala que vías pueden ser empleadas para lograr la plena operatividad de aquellos principios, y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en su artículo 5, proclama que la Constitución vincula a todos los Jueces y Tribunales, que habrán, además, de interpretar el ordenamiento según la Constitución y la doctrina del Tribunal Constitucional. Este precepto no diferencia, pues, entre unos y otros preceptos constitucionales y la referencia de su mandato al Poder Judicial resulta plenamente extensible a la Administración, en cuanto ha de aplicar también las normas jurídicas.

Con relación al estudio del artículo 24 de la Constitución puede verse el trabajo de ALMAGRO NOSETE, J. "Artículo 24. Derecho Procesal", en Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española, obra colectiva, ALZAGA VILLAMIL, O., t. III, Madrid, 1983.

¹²¹ Con anterioridad a la aprobación de la Constitución de 1978, la jurisprudencia ya intentó hacer valer los principios generales del Derecho Penal como principios generales del derecho sancionador, vid. así las sentencias del Tribunal Supremo de 2 y 25 de marzo de 1972.

Y también en las sentencias de 3 de octubre de 1983 y 18 de julio de 1985 en las que proclama como límite del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración el respeto a los derechos de defensa reconocidos en el artículo 24 del Texto Constitucional.

En la sentencia de 6 de febrero de 1989¹²², se añade además que la aplicación de las garantías establecidas en el artículo 24 al procedimiento administrativo sancionador deberá realizarse solo en la medida en que se adecuen a la naturaleza de este procedimiento.

De esta línea jurisprudencial surge una doctrina, de importancia excepcional, que facilitará la superación de una vieja tradición en nuestro ordenamiento. Esta, consideraba al procedimiento sancionador como un instrumento al servicio de la autoridad administrativa, facilitándole la información y documentación precisas para resolver de los asuntos con mayor eficacia, más que como una vía procesal para la defensa de los administrados.

La traslación de los principios consagrados en el precitado artículo 24 no resulta exenta de complejidades.

¹²² Posteriormente la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 supone un paso más en el esclarecimiento de la materia; también vid. sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de noviembre de 1990.

Efectivamente, aquellos principios que se predicán para la esfera estrictamente procesal han de ser adecuados, matizados para su operatividad en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador¹²³; por ello, deberán ser trasladados en la medida que resulten imprescindibles para proteger los valores esenciales que se encuentran en su base¹²⁴. Y así, la citada sentencia del Tribunal Constitucional 18/81, de 8 de junio, indica que no se trata "de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional"¹²⁵.

¹²³ "En la medida en que resulten compatibles con la naturaleza de este tipo de procedimiento": sentencia Tribunal Constitucional de 6 de febrero de 1989.

¹²⁴ En este sentido se manifiestan las sentencias del Tribunal Constitucional de 21 de enero de 1987, de 1 de diciembre de 1987, de 2 de diciembre de 1987 y de 27 de mayo de 1985.

¹²⁵ En apoyo de esta línea argumental, GARCIA DE ENTERRIA, E. "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración", REDA, nº 29, 1981, págs. 364-365, ha señalado:

"Aunque acaso no se expliciten suficientemente en la sentencia me parece que hay motivos substanciales para esa traslación, por debajo del principio aludido de la identidad de la actuación punitiva del Estado que obliga a aplicar con "ciertos matices" los "principios inspiradores del orden penal" al Derecho administrativo sancionador, principio formal un tanto apodíctico si hubiese de quedarse en esa simple formulación general. Esos motivos materiales, como ya hemos expuesto en otro lugar (CURIO, cit. págs. 153-4, 163, 176 y 184), resultan claramente de la configuración del artículo 24 de la Constitución como una garantía de la libertad del ciudadano, libertad en la que ocupa un lugar central su básica "presunción de inocencia" y, por tanto, los cauces estrictos que en el precepto se precisan para su destrucción. Desde esa perspectiva, que es la del artículo 24 de la Constitución ("todas las personas tienen derecho", "todos tienen derecho"), la de su lugar sistemático, dentro de la Sección 1, del Capítulo II del Título I ("De los derechos fundamentales y de las libertades públicas") se comprende que ese ámbito de libertad individual ha de ser eficaz frente a todas las instancias públicas represivas. Sería una burla (la burla en que

Las infracciones y sanciones penales y las infracciones y sanciones administrativas son, según el sentir mayoritario de la doctrina, esencialmente iguales. El legislador califica la conducta ilícita en ambos casos de igual manera: de tal forma que la hace merecedora de una sanción que tiene como finalidad el castigo y la intimidación.

*tradicionalmente se ha venido basando, por lo demás, la supuesta "autonomía" del Derecho Administrativo sancionatorio) pretender que ese ámbito de libertad tan cuidadosamente diseñado por la norma constitucional y que ocupa un lugar central en la posición jurídica del ciudadano, puesto que define su ámbito general de actuación lícita, el que está protegido por ello frente a las actuaciones represivas del Estado, lo que suele llamarse la "libertad física" de obrar, sería una burla, decimos, que esa libertad central dejase de ser operante frente a la Administración precisamente. La fisura en el sistema de libertades sería irreparable si tal consecuencia se admitiese: la actuación represiva de la Administración sobre los ciudadanos no puede beneficiarse de esas facilidades respecto a la que aplican los tribunales, como se comprende; de existir justificación para una diferencia de trato entre una y otra represión, es más que obvio que todas las razones militan en favor de una presunción favorable para la superior objetividad de la cumplida por los tribunales, o, inversamente, sobre el mayor riesgo de arbitrariedad y la mayor sospecha de parcialidad y de instrumentalización política (especialmente en la materia específica de las sanciones de orden público, dada su lamentable tradición, y dado su campo propio, como en este caso los propios hechos de la sentencia permiten comprobar) de la represión administrativa, el ámbito tradicional de todas las dictaduras de todos los tiempos. Si la Constitución no ha llegado a la consagración del principio *nulla poena sine iudicium*, que es uno de los primeros principios que se encuentran en la historia de las Declaraciones de Derechos, si ha admitido, aunque reducido y transformado substancialmente, el poder sancionatorio de la Administración sobre los ciudadanos, resulta evidente que no ha podido hacerlo primando a dicho poder sobre el que corresponde a los tribunales, dispersándole de las garantías substancias con las que la propia Constitución ha definido el ámbito de la libertad física de dichos ciudadanos y el cauce estricto para destruir la básica "presunción de inocencia" en que esa libertad puede únicamente apoyarse".*

La diferencia entre sanciones e infracciones penales y sanciones e infracciones administrativas es de carácter puramente formal. Será el órgano que las aprecia y aplica el que dé la categoría a una u otra.

Sin embargo, aun siendo las diferencias de carácter formal generan consecuencias relevantes. Así, en nuestro país, las infracciones y sanciones administrativas se regulan por un régimen jurídico que se aparta del régimen jurídico aplicable a las infracciones y sanciones penales. Esta idiosincracia del poder sancionador de la Administración tiene su génesis en multitud de causas, tanto de tipo político como de carácter institucional, que no viene al caso plantear aquí. Pero sí, subrayar que este poder sancionador de nuestra Administración resulta muy desproporcionado al compararlo con el existente en otros países de nuestro entorno jurídico-cultural¹²⁶.

¹²⁶ GARCIA DE ENTERRIA, E.-FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., "Curso de Derecho Administrativo II", Civitas, Madrid, 1981, pág. 157, señalan: "De este modo, frente al afinamiento de los criterios y los métodos del Derecho Penal, el derecho sancionatorio administrativo ha aparecido durante mucho tiempo como un derecho represivo primario y arcaico donde seguían teniendo cabida las antiguas y groseras técnicas de la responsabilidad objetiva, del versare in re illicita, de supuestos estimativos y no tipificados legalmente, de las infracciones sancionables, de las pruebas por presunciones con desplazamiento al reo de la carga de probar su inocencia, de los procedimientos sancionatorios no contradictorios, de recursos en justicia condicionados a la previa efectividad de la sanción, o de los que pueda resultar la sorpresa de una reformatio in peius, de la persistencia imprescriptible de la responsabilidad, de la ilimitación o indeterminación de las penas o sanciones, de inaplicación de técnicas correctivas, como la del concurso de delitos, o de causas de exclusión de la responsabilidad, o de la acción, o de la antijuridicidad, o del sistema de atenuantes, de condenas condicionales, de

Entonces, en materia de sanciones administrativas no actúan los órganos jurisdiccionales sino los administrativos, y el cauce procedimental por el que se desarrollan las actuaciones posee una estructura y objetivo solo en parte coincidente con los del proceso penal; consecuentemente, se justifica lo que más arriba se indicaba en relación a la matización de los principios que presiden el proceso penal, y que a partir de este momento trataremos de exponer.

De entre las garantías incorporadas por el artículo 24 de la Constitución habrá que determinar cuáles resultan extensibles al procedimiento sancionador. La jurisprudencia constitucional no ha despejado mucho la duda ya que el único pronunciamiento que ha expresado con un carácter general es el de proclamar la aplicabilidad de los derechos de defensa del artículo 24 de la Constitución¹²⁷, y, en él los términos

rehabilitación de culpable, etc. Sin hipérbole puede decirse que el Derecho Administrativo sancionatorio ha sido hasta la fecha un derecho represivo 'pre-beccariano'.

¹²⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1983, igualmente es la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos humanos: Sentencia Otztürk de 1984 y otras posteriores. Nuestro Tribunal Constitucional en sentencia de 26 de abril de 1990 se manifiesta señalando que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal esgrimible frente a la Administración tributaria. De esta manera, ofrece su respuesta al importante tema de si el "deber de colaboración" del contribuyente puede enervarse por el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo (debe precisarse que se refiere expresamente, al procedimiento de gestión tributario y no al sancionador). Por

empleados resultan tan genéricos que favorece la proliferación de todo tipo de interpretaciones. Posteriormente, la sentencia de 26 de abril de 1990, supone un paso más en el esclarecimiento de la materia.

Para verter un poco más de luz en esta problemática no queda otra vía que la de profundizar en el estudio de la

su parte, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia Solvay de 18 de octubre de 1989, ha consagrado como principio general europeo el derecho a no declarar contra sí mismo en el orden administrativo, incluso en la fase de inspección: "ciertos derechos de defensa... deben ser respetados en la inspección previa...".

jurisprudencia que el Tribunal Constitucional ofrece¹²⁸. Ciertamente, que la misma va referida al ámbito jurisdiccional propiamente dicho; sin embargo, ello no obstaculiza para que produzca efectos en sede de infracciones y sanciones tributarias, al menos, como precisa García de Enterría, en cuanto "impone, para que un ciudadano pueda ser sancionado, un procedimiento mínimo que incluye básicas garantías de defensa antes de que la sanción pueda imponerse"¹²⁹.

¹²⁸ El Tribunal Constitucional ha ido concretando los "matices" que no hacen aplicables en su generalidad los principios de orden penal al campo de las sanciones administrativas. La más significativa de esas excepciones se encuentra en las calificadas, tanto por el Tribunal Constitucional como por el Tribunal Supremo, como "situaciones o relaciones de sujeción especial" en las que el principio de legalidad y de tipicidad (artículo 25 de la Constitución) se debilitan apreciablemente; pues bien, la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 califica a la relación jurídico-tributaria como una relación de sujeción especial, lo que "justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales", así como el surgimiento en la Administración de "potestades específicas". Sin embargo, la sentencia de 29 de marzo de 1990 pronunciada por el mismo Tribunal contradice la tesis de referencia al proclamar que: "La naturaleza sancionatoria de la medida (impide) que la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, ya en sí misma imprecisa, pueda desvirtuar aquella naturaleza... y sin que, por lo demás, y esto es más importante, pueda dejar de considerarse al respecto la posibilidad de que dicho acto incida en los derechos del administrado con el riesgo de lesionar derechos fundamentales". Pues "una cosa es, en efecto, que quepan restricciones en el ejercicio de los derechos en los casos de sujeción especial y otra que los principios constitucionales (y derechos fundamentales en ellos subsumidos) puedan ser también restringidos o perder eficacia y virtualidad. Y siempre deberá ser exigible en el campo sancionatorio administrativo (no hay duda en el penal) el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal y tipicidad como garantía de la seguridad del ciudadano". Este último pronunciamiento al que hemos hecho referencia es el que nos parece más aceptable y, tal vez, marque la postura definitiva del Tribunal Constitucional en la materia.

¹²⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. "La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional", Civitas, Madrid, 1981, pág. 253.

Realizadas estas primeras consideraciones entramos ya en materia de análisis de los derechos en concreto.

A) EL CONTROL DE LA VIOLACION DEL DERECHO A LA TUTELA EFECTIVA.

Una vez que finaliza el procedimiento administrativo sancionador, en virtud del artículo 24.1 de la Constitución el contribuyente podrá reproducir su queja ante un órgano de la jurisdicción. Si bien, este derecho es reconocido por el artículo 24 de la Constitución¹³⁰ para la esfera procesal es trasladable al ámbito administrativo fiscal en virtud de la identidad sustancial entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

Este derecho comprende la posibilidad de acceder a la jurisdicción, esto es, a manifestar y defender ante los Tribunales la correspondiente pretensión jurídica, a obtener una resolución de fondo suficientemente fundada y, a que el

¹³⁰ Quiere hacerse referencia en este apartado al derecho a la tutela judicial efectiva en su concepción estricta, ésto es comprendiendo el apartado 1 del artículo 24 de la Constitución; vid. con relación a la prohibición de indefensión: ALMAGRO NOSETE, J. "La prohibición constitucional de indefensión", Poder Judicial, nº especial VI, 1989, págs. 231 y ss.; GOMEZ DE LIAÑO, F., op. cit., págs. 311 y ss; MORENO CATENA, V. "Garantía de los derechos fundamentales en la investigación penal", Poder Judicial, nº especial II, 1987.

fallo judicial sea ejecutado. De entre todas ellas, únicamente será objeto de nuestra dedicación la relativa al acceso a la jurisdicción¹³¹.

En relación con esta posibilidad de acceso a la jurisdicción, se ha suscitado una importante reacción crítica desde la doctrina a raíz de la regulación actual que recibe la condonación graciable de sanciones tributarias en la Ley General Tributaria, concretamente en el artículo 89.2.

En el precitado artículo, se exige del contribuyente que renuncie de manera expresa al ejercicio de toda acción de impugnación contra el acto administrativo. Esta anuencia ha sido considerada como el resultado del ejercicio de un acto de coacción por la Administración frente al administrado que busca una reducción del importe de la sanción; y, que perturba, obviamente, el derecho a la tutela judicial efectiva.

¹³¹ La sentencia del Tribunal Constitucional 32/1982, de 7 de junio, recoge estas manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva. Vid. también el auto del Tribunal Constitucional 712/1986, de 17 de septiembre. Vid. también el trabajo de DE DIEGO, L.A. "El derecho a la tutela judicial efectiva en la sentencia penal", Justicia 88, nº 1, Barcelona. 1988.

La incorporación del elemento coactivo convierte en inviable este tipo de mecanismo jurídico¹³² siendo reseñable la postura que adopta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en sentencia de 27 de febrero de 1980¹³³.

Otra limitación al derecho a la tutela judicial efectiva, puede entenderse que lo constituye la conformidad del contribuyente considerada como criterio de graduación de las sanciones, que aparece recogido en el artículo 82.h) de la Ley General Tributaria y que ha sido desarrollado reglamentariamente por el artículo 13.2 del Real Decreto 2631/1985 sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y por el artículo 61.2 del Real Decreto 939/1986, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los tributos. Por ambos decretos se establecen condiciones¹³⁴ para que, la conformidad produzca sus efectos,

¹³² Vid. en este sentido FERREIRO LAPATZA, J.J. "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos", REDF, Civitas, nº 11, 1976, págs. 408, 418 y ss. y 434-435; PEREZ ROYO, F. "Infracciones y sanciones", op. cit., pág. 39 y ss.

¹³³ El Tribunal Europeo de Derechos Humanos rompe en la sentencia referida su alineamiento absoluto con la admisibilidad de este tipo de mecanismos.

¹³⁴ En el artículo 13.2 del Real Decreto 2631/85 indica que otorgada la conformidad a la propuesta de regularización formulada por la Administración tributaria, ello implicará una reducción, en 50 puntos porcentuales, de la multa pecuniaria por infracciones graves, y que la reclamación que se hiciera con posterioridad contra la liquidación practicada restablecerá la sanción que se hubiera impuesto de no haberse obtenido la conformidad; y en la misma línea el artículo 61.2 del Real Decreto 939/1986, el Tribunal Constitucional en Auto de 19 de noviembre y en algunas sentencias de las Audiencias territoriales, como la de Madrid de 1 de junio de 1988, proclaman su oposición a estos

implicando ésta una limitación al derecho a la tutela judicial efectiva¹³⁵.

B) EL CONTROL DE LA VIOLACION DEL DERECHO AL JUEZ
PREDETERMINADO POR LA LEY.

No ofrece demasiado interés a efectos de nuestro trabajo. Unicamente resaltar la proclamación de que el procedimiento se desarrolle sin dilaciones indebidas, y en tal sentido, hay que censurar la fuerte tensión psicológica que se le crea al individuo cuando en ocasiones y debido por un lado, a la permisividad de la legislación fiscal y de otro, a la carencia de planes de inspección de la policía fiscal, se ve alargada indefinidamente la investigación. Así

mecanismos de condonación en cuanto afectan directamente al derecho a la tutela judicial efectiva.

¹³⁵ En la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 se declara la constitucionalidad tanto del artículo 82.h) como del 892 de la Ley General Tributaria, señalando el Alto tribunal que comprenden, ambos, unos mecanismos de reducción y condonación de la sanción aplicable cuyo aprovechamiento por el sujeto pasivo del ius puniendi es puramente voluntario y no obligatorio de disposición de un derecho fundamental, en este caso, el de acceso a la jurisdicción. Pese a lo expresado en esta sentencia, opinamos que el sujeto se encuentra limitado en su voluntad de decidir y que las condiciones que se le imponen para poder acceder a los mencionados beneficios vulneran su derecho constitucional de acceder a la tutela judicial. Pueden verse con relación a esta materia los trabajos de GARBERI LLOBREGAT, J. "Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria", Poder Judicial, nº 19, 1990, págs. 208-211, y de BANACLOCHE PEREZ, J. "Una sentencia con dos lecturas", Impuestos, nº 11, 1990, págs. 44, 46 y 49.

pues, no es difícil encontrarse con expedientes cuya tramitación se ha prolongado alrededor de dos años violentando seriamente el principio de seguridad jurídica del contribuyente, proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución.

C) EL CONTROL DE LA VIOLACION DEL DERECHO DE DEFENSA EN SUS DIVERSAS MANIFESTACIONES.

Este derecho¹³⁶ se encuentra en directa relación con la prohibición de indefensión que se recoge, igualmente, en el mismo artículo 24.1. Precisa para su plena efectividad, del respeto de un conjunto de derechos instrumentales necesarios en cualquier tipo de procedimiento¹³⁷:

¹³⁶ Puede entenderse -en su acepción más estricta- el derecho público constitucional mediante cuyo ejercicio se garantiza al inculcado la asistencia técnica de un abogado defensor y se les concede a ambos la capacidad de postulación necesaria para oponerse eficazmente al ejercicio del ius puniendi estatal y poder valer dentro de cada instancia sancionadora los derechos afectados por la imputación. Vid. BANDRES SANCHEZ-CRUZAT, J.M. "Derecho fundamental al proceso debido y el Tribunal Constitucional", Aranzadi, Pamplona, 1992, págs. 421-454.

¹³⁷ Vid. GIMENO SENDRA, V. "Constitución y proceso", op. cit., págs. 89-100. El mismo Tribunal Constitucional en sentencia de 8 de febrero de 1982 proclama que estos derechos instrumentales son de necesario reconocimiento "en cualquier clase de procedimiento, con mayor o menor alcance según su naturaleza y finalidad"; vid. también ALMAGRO NOSETE, J. "La prohibición constitucional de indefensión", op. cit., págs. 231 y ss.; GARBERI LLOBREGAT, J. "La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador", Trivium, Madrid, 1989, págs. 188 y ss.; los artículos 6 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos; GUTIERREZ-ALVIZ Y CONRADI, F. "Aspectos del derecho de defensa en

1.- Derecho a ser informado de la acusación.

El derecho a ser informado de la acusación constituye el primero de aquellos derechos instrumentales, derecho que hace posible el ejercicio de la defensa del acusado¹³⁸, y que rige frente a todas las instancias públicas represivas, como una manifestación concreta del principio de que "nadie puede ser condenado sin haber sido acusado"¹³⁹.

el proceso penal", RDPI, nº 4, 1973, y BANDRES SANCHEZ-CRUZAT, J.M. "Derecho fundamental al proceso debido y el Tribunal Constitucional", op. cit., págs. 461-468.

¹³⁸ En tal sentido se manifiesta la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1986. Vid. también sentencias del Tribunal Constitucional de 10 de abril de 1981 y 6 de febrero de 1989. La observancia de este derecho en el procedimiento seguido por la Administración ha de conllevar el respeto de un conjunto de garantías que intentan evitar que pueda generarse indefensión para el administrado por una manifestación de los términos de la imputación inadecuada. Estas garantías podrían subsumirse en las siguientes proclamaciones:

1) La información al sujeto pasivo ha de efectuarse tan pronto como haya sido determinado el hecho infractor, de tal manera que al mismo se le dote del tiempo suficiente para que pueda realizar las manifestaciones que aprecie convenientes (sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de febrero de 1984); vid. ASENSIO MELLADO, J.M. "Principio acusatorio y derecho de defensa en el proceso penal", Trivium, Madrid, 1991, pág. 100.

2) El objeto de la información ha de ser la acusación, entendiendo por tal la sanción y el hecho punible. Vid. GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal. Proceso Penal", op. cit., pág. 67. Por consiguiente, el administrado deberá obtener una relación circunstanciada del hecho imputado así como la calificación que del mismo hace la Administración.

¹³⁹ Sentencias del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1985 y 17 de julio de 1986. Derecho de información que se erige en requisito ineludible para dar vigencia al principio de contradicción.

Este derecho a ser informado de la acusación formulada, sobre el que la sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de febrero de 1989 manifiesta:

"Sin ningún género de dudas, el derecho a conocer la propuesta de resolución de un expediente sancionador, claramente estipulado en las normas del procedimiento administrativo, forma parte de las garantías que establece el artículo 24.2 de la Constitución, pues sin él no hay posibilidades reales de defensa en el ámbito del procedimiento",

no encuentra acogida concreta en la regulación del procedimiento sancionador tributario, aunque sí la tiene, de forma indirecta, en el Reglamento General de la Inspección de los tributos, y concretamente en sus artículos 47.3.a) y 49.2.e)¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Artículo 47.3.a): "... La Inspección hace constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente expediente administrativo: a) Las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, a efectos de su sanción por los órganos competentes", y en el 49.2.e): "En las actas de Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: e) En su caso, la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario".

Tanto las diligencias como las actas emitidas por la Inspección son objeto de notificación o de entrega al contribuyente lo que permite ofrecerles la información relativa a los hechos constitutivos de las infracciones que se les achacan.

Por otro lado, el artículo 24.2 del Reglamento General de la Inspección de tributos preceptúa que todos los contribuyentes tienen derecho a que se les informe del alcance de las actuaciones inspectoras¹⁴¹; y, está claro que este derecho de información se verá respetado en tanto en cuanto los órganos de la Inspección comuniquen, de manera adecuada, el alcance y la eficacia de sus actuaciones con ocasión del inicio de las mismas. En este sentido, el artículo 30.1 del Reglamento apunta que las actuaciones inspectoras podrán iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario en donde se le indicará el sentido de las actuaciones a desarrollar. Constituye esto, una de las maneras de iniciación del actuar de la Administración que podría comenzar, también, por medio de

¹⁴¹ Este derecho de información debe observarse a lo largo de todo el desarrollo de la actuación inspectora, de manera que cualquier cambio o novedad surgida sea de conocimiento para el administrado a fin de no resultar violentado su derecho de defensa. Vid. RAMOS MENDEZ, F. "El Proceso Penal", Lectura Constitucional, op. cit., pág. 14. En relación al derecho a ser informado, vid. también MORENO CATENA, V. "Garantía de los derechos fundamentales en la investigación penal", Poder Judicial, nº especial II, 1987, págs. 169-170.

la personación de los actuarios en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado, sin necesidad de previa comunicación. O incluso, en ocasiones, bastará con poner en conocimiento del interesado, el inicio de las actuaciones inspectoras sin previa notificación de la oportuna comunicación, cuando se entienda justificado este proceder. Sin embargo, esta posibilidad de que sea la discrecionalidad del Inspector la que decida si hay razón o no para que las actuaciones no sean notificadas no parece plausible por configurar la privación de un derecho legítimo del contribuyente.

Es este un defecto en el que repetidamente incide el Reglamento. Pues bien, si por medio de este texto dispositivo lo que se está pretendiendo es desarrollar normativamente el procedimiento de actuación de los Inspectores con respecto a los contribuyentes, debería también determinarse aquellos casos en los que las garantías, los derechos en favor del obligado tributario puedan quedar en entredicho, y en esta dirección nada resultaría más loable que la precisión de las disposiciones reglamentarias para delimitar las iniciativas y pautas de comportamiento de los órganos de la Inspección, evitando aquellas posibles arbitrariedades a que hacíamos

referencia¹⁴². En un mismo sentido se manifiesta Cortés Domínguez¹⁴³, cuando viene a indicar que para nada sirve la articulación de la norma tributaria más ajustada a Derecho, si en el instante en el que vaya a aplicarse se llevará a cabo de forma abusiva y conculcando los intereses del administrado porque, automáticamente, se convertiría en la más injusta de las disposiciones legales; de nada serviría potenciar las actuaciones inspectoras a través del Reglamento ahora vigente, si su articulado puede conducir a la aplicación arbitraria y abusiva de sus normas, porque, entonces, este Reglamento más que una garantía para la seguridad jurídica del contribuyente se convertiría en una constante amenaza en sus relaciones con la Hacienda Pública.

2.- Derecho de aportación y proposición de pruebas.

Defensa, que se concreta en la posibilidad de aportar y proponer las pruebas que el inculcado estime pertinentes¹⁴⁴, como ratifica la sentencia del Tribunal

¹⁴² Cfr. CLAVIJO CARAZO, F.-ESEBERRI, E. "El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria ¿garantía para la Administración o para los administrados?", Impuestos, nº 10, 1987, págs. 32 y 33.

¹⁴³ Cfr. CORTES DOMINGUEZ, M. "Ordenamiento tributario español", v. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 124.

¹⁴⁴ Vid. GOMEZ DE LIAÑO, F., op. cit., págs. 339-341.

Constitucional de 26 de diciembre de 1983 y manifestar lo que convenga a su derecho.

Este derecho de audiencia¹⁴⁵ se refuerza con lo señalado por el artículo 105 de la Constitución y no resulta excusable del procedimiento administrativo sancionador¹⁴⁶. Hasta tal punto se proclama la rigidez de este principio, que su inobservancia acarreará sin más la nulidad del procedimiento.

El artículo 81 de la Ley General Tributaria cierto es que incorpora la audiencia del interesado, pero sólo para aquellos casos de imposición de sanciones distintas a la multa. Pues bien, el Real Decreto 2631/85, en su artículo 9, lo reconoce con carácter general para todos los supuestos aunque especificando que en los casos en los que la sanción a imponer sea la multa habrá de observarse lo dispuesto en el Reglamento General de Inspección para la tramitación de las actas y diligencias.

¹⁴⁵ Vid. GIMENO SENDRA, V. "Constitución y Proceso", op. cit., pág. 105. Este derecho es considerado por el Tribunal Constitucional como una garantía elemental, en la sentencia de 26 de julio de 1983.

¹⁴⁶ La tutela a que se refiere el artículo 24 de la Constitución presupone que los interesados deben ser oídos en todas y cada una de las fases del procedimiento: sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de abril de 1981.

Se observa, por todo lo dicho, que se satisfacen básicamente las exigencias del derecho de audiencia del inculpado, sin embargo, existen excepciones importantes que señalar porque el propio artículo 9.5 del precitado Real Decreto viene a aclarar que lo que indica en relación con el trámite de audiencia del interesado no operará cuando se trate de sanciones que, conforme a Derecho, hayan de imponerse automáticamente. Esta afirmación no encaja con lo manifestado por el propio Tribunal Constitucional en la sentencia de 8 de junio de 1981 en la que se viene a manifestar que aquellos valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24 de nuestra Constitución correrían grave peligro si la Administración estuviera legitimada para imponer sanciones sin adecuarse a un procedimiento como ocurriría en el caso de la imposición de sanciones automáticas¹⁴⁷.

Además, en otro apartado del mismo artículo del Real Decreto citado, concretamente el tres, excluye, salvo que se inicie un expediente sancionador independiente y diferente, la posibilidad de audiencia ulterior en la

¹⁴⁷ Ejemplos de tales sanciones automáticas se encuentran en las normas tributarias, así cabe referirse a las previstas en el Real Decreto 1913/1978, de 8 de julio, que regula el deber de presentar relaciones anuales de proveedores y clientes, con especificación del importe individualizado de las operaciones, deber cuyo incumplimiento acarreará la aplicación automática de la sanción correspondiente, sin audiencia al interesado.

tramitación de las actas de conformidad, y esto no parece de fácil encaje a la vista del carácter objetivo que la doctrina mayoritaria otorga a la conformidad que el contribuyente da a la propuesta de liquidación efectuada por la Inspección Financiera en el acta¹⁴⁸; ya que, se entiende que esta aceptación no lleva implícita la que se refiere a la calificación de la conducta del administrado como infracción tributaria.

3.- Estudio del derecho de prueba.

La oportunidad de aportar y proponer las pruebas que se estimen pertinentes¹⁴⁹ y alegar lo que convenga al derecho del administrado que veamos en la sentencia del Tribunal

¹⁴⁸ Se defendió en un principio la concepción del acta de conformidad como un negocio transaccional. La doctrina española más tradicional dentro de la que puede citarse a MANTERO SAENZ, A. "Procedimiento de la Inspección tributaria", Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1981, págs. 414 y ss., sostiene que se trata de una declaración de conocimiento con valor de confesión extrajudicial. La jurisprudencia, por su parte, ha mantenido tanto esta postura como la primera de que se trata de un pacto o convenio.

Otra actitud es la esgrimida por PALAO TABOADA, C. "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de inspección", Hacienda Pública Española, nº 21, Madrid, 1973, y en "El Reglamento de Inspección: ¿una disposición tardía e insuficiente?", Gaceta Fiscal, nº 37, 1986, págs. 132 y ss.; en ambos trabajos sostiene la naturaleza de declaración de voluntad o de acto administrativo de fijación. En esta misma línea MARTINEZ LAGO, M.A. "Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule", Gaceta Fiscal, nº 63, 1989, págs. 144 y ss.

¹⁴⁹ Vid. GIMENO SENDRA, V. "Constitución y proceso", op. cit. pág. 106.

Constitucional 125/1983, de 26 de diciembre, es otro de aquellos derechos instrumentales y abre la vía al estudio del derecho de prueba.

No debiera ser preciso pasar aquí al análisis de las reglas relativas a la carga de la prueba, pues en virtud del principio constitucional de la presunción de inocencia será a la Administración a quien corresponda mostrar que el contribuyente inculpa es el responsable de los hechos que generaron la infracción. Sin embargo, esta afirmación no está exenta de complejidades en la práctica como tendremos ocasión de exponer. Se trataría, entonces, de ver si efectivamente se garantizan en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias las posibilidades de proposición y aportación de los elementos de prueba imprescindibles para la defensa del inculpa.

Como no se recogen disposiciones concretas sobre la prueba dentro del procedimiento sancionador de las infracciones tributarias deberán de ser tomadas en cuenta aquellas establecidas en el Procedimiento Administrativo, concretamente, en su artículo 88, así como los principios generales sobre prueba que establece la Ley General Tributaria en relación con la prueba en el procedimiento de gestión y resolución de reclamaciones. Ahora bien, si en

estas disposiciones no se encuentran dificultades en orden a la proposición y aportación de pruebas por el interesado si encontramos que en ellas sólo se contienen indicaciones muy vagas que permiten comprobar la posibilidad de utilizar "cualquier medio de prueba", como vemos por la artículo 88.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo; o como indica el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo "lo que trasladado a la esfera sancionadora se traduce en el deber que pesa sobre la Administración de llevar a cabo las actuaciones precisas para destruir la presunción de inocencia que opera en favor del administrado.

La presunción de inocencia constituye una de las garantías más polifacéticas que inciden sobre el proceso penal y, desde luego, a las que más reiteradamente se ha referido el Tribunal Constitucional¹⁵⁰ y a la que nos

¹⁵⁰ Desde la sentencia 31/1981, hasta las más recientes 161/1990, 165/1990, 41/1991, y 118/1991, la posición del Tribunal Constitucional aparece reflejada en la sentencia de 17 de diciembre de 1985, donde se señala: "El alcance del derecho a la presunción de inocencia, y la determinación de su contenido esencial, puede deducirse de la propia Constitución y de la doctrina sentada por este tribunal, siendo aquí de señalar lo extremos que se exponen a continuación:

a) La presunción de inocencia es una presunción *iuris tantum* que puede desvirtuarse con una mínima actividad probatoria, producida con todas las garantías procesales, que puede entenderse de cargo y de la que se pueda deducir la culpabilidad del acusado, correspondiendo al Tribunal Constitucional, en caso de recurso, estimar la existencia de dicho presupuesto. Dicha estimación ha de hacerse sin entrar en el examen de los hechos que dieron lugar al proceso, y respetando el principio de libre

dedicaremos de una manera más amplia en el capítulo correspondiente de este trabajo.

4.- Derecho a la asistencia técnica.

Siguiendo con la exposición de las manifestaciones del derecho de defensa se hace imprescindible la referencia al asesoramiento técnico al que parece tener pleno derecho el inculpado. Además de lo preceptuado por el artículo 24.2, el artículo 17.3 de la Constitución proclama el derecho de toda persona detenida a ser informada de forma inmediata, y de modo que le sea comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, no pudiendo ser obligada a

apreciación de la prueba por parte del tribunal de instancia (de acuerdo con el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), a quien corresponde ponderar libremente los distintos elementos de prueba y valorar su significación y trascendencia en orden a la fundamentación del fallo (sentencia 31/1981, 28 de julio).

b) No puede tomarse como prueba lo que legalmente no tenga carácter de tal (sentencia 56/1982, 26 de julio, y sentencia 140/1985, 21 de octubre). Debiendo tenerse en cuenta que la simple reproducción en el juicio oral no puede otorgar valor de prueba a lo que legalmente no tiene el carácter de tal, como sucede con el atestado (artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), según ha declarado el tribunal en su sentencia 31/1981, citada.

c) La actividad probatoria ha de realizarse normalmente en el acto de juicio oral, afirmación que se vincula al derecho del interesado a su defensa y a un proceso público con todas las garantías, reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución, derechos que se traducen, en la legalidad vigente, en los principios de oralidad, inmediación y contradicción, que rigen en el proceso penal, reflejados entre otros, en el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (sentencias 145/1985, 28 de octubre y 148/1985, 30 octubre).

d) El tribunal ha declarado también que el órgano judicial puede realizar inferencias lógicas de la actividad probatoria llevadas a cabo, siempre que no resulten arbitrarias, irracionales o absurdas.

declarar, garantizándole, además, la asistencia de abogado durante el desarrollo de las diligencias policiales y judiciales, en los términos que la Ley establezca.

La asistencia de letrado constituye una garantía que el Tribunal Constitucional, en la sentencia de 5 de julio de 1982, parece proyectar únicamente sobre el proceso penal. Sin embargo, en un pronunciamiento posterior¹⁵¹ se admite su reconocimiento, incluso en el orden sancionador administrativo. Se precisará en este caso, que la asistencia del asesor esté prevista por las normas reguladoras de los procedimientos sancionadores. Pues bien, como el Reglamento de Inspección prevé en el artículo 25.3¹⁵², que los obligados tributarios puedan intervenir asistidos por un asesor, no parece problemático el admitir en el procedimiento sancionador tributario el derecho a la asistencia de letrado.

¹⁵¹ La sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de junio de 1985 indica que aunque tal derecho "debe referirse primordialmente al proceso penal, no parece que existan obstáculos insuperables para que, con todos los matices que el Tribunal Constitucional exige para la aplicación en el orden sancionador administrativo de los principios del artículo 24 de la Constitución, la asistencia de letrado pueda aplicarse en este ámbito".

¹⁵² Sin embargo, este derecho reconocido por el Reglamento de Inspección se ofrece con una contrapartida, pues proclama el artículo 25.3: "Los sujetos pasivos podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor cuyas manifestaciones en presencia del obligado tributario, se considerarán formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato". En realidad, no entendemos muy bien el porqué de esa asunción obligatoria.

5.- Derecho a no declarar contra uno mismo.

Otro derecho al que hay que referirse es el derecho a no declarar contra sí mismo¹⁵³. Esta proclamación se efectúa, generalmente, por el contribuyente cuando se le solicita por la Inspección la prestación de unos deberes de colaboración¹⁵⁴ con ella, concretamente darle a conocer

¹⁵³ Vid. en relación al análisis de este derecho, entre otros, los trabajos de: GIMENO SENDRA, V. "Constitución y proceso", op. cit., págs. 107-108; ASENSIO MELLADO, J.M. "Prueba prohibida y prueba preconstituida", Trivium, Madrid, 1989, págs. 123 y ss. y 143.

¹⁵⁴ Este deber de colaboración del contribuyente para con la Administración tributaria se conecta, a) con la materia relativa a la obtención de pruebas perseguida a través de las actuaciones inspectoras. En esta línea, para que los derechos fundamentales no resulten violentados, se incorporan por el legislador -como excepciones a aquel debate- el secreto de correspondencia y comunicaciones. Para un tratamiento más extenso del tema nos remitimos al apartado de este trabajo dedicado a la valoración de la prueba prohibida; y b) con el derecho a la intimidad del contribuyente investigado, cuando el deber de colaboración no se exige respecto de sí mismo sino de terceros.

En estos supuestos, la obtención de información debe resultar respetuosa con el marco legal que la configura. En tal sentido, deben precisarse algunas de las previsiones que el Reglamento de la Inspección contiene y que pueden resultar excesivas frente a las leyes habilitantes:

- El artículo 12.2 del Reglamento de Inspección habilita para que el Inspector recabe información de terceros cuando está dedicado a la investigación de un sujeto pasivo, confundiendo entonces las labores de comprobación e investigación con las de obtención de información, que además se ejercerían en este supuesto de manera indiscriminada y sin la observancia de los requerimientos y trámites procedimentales que la vinculan.

- En los artículos 37 y 38 se propicia una mayor flexibilidad en la obtención de información que la otorgada por el artículo 111 de la Ley General Tributaria. En el primero de los artículos, se permite que no exista requerimiento del inspector-jefe, y, en el segundo, parece restringirse la necesidad de autorización del Delegado de Hacienda para la obtención de datos de las entidades financieras.

Esta línea de flexibilización ya fué acogida por la Circular de 17 de noviembre de 1986, que al amparo del artículo 38 del Reglamento, entendió como ordinaria la investigación de cuentas en entidades financieras enfrentándose a los requisitos exigidos por la Ley General Tributaria que, desde luego, no le otorga la categoría de ordinaria, con lo cual se quiebra la norma de

determinados datos que se estiman necesarios para desarrollar la labor de investigación o comprobación propias de este órgano. Entonces, ¿el derecho a no autoincriminarse excusaría del cumplimiento del deber enunciado en el artículo 35.2 de la Ley General Tributaria que reiteran los artículos 52, 104, 109, 110 y 140 de la propia Ley y los artículos 2, 20, 32 y 36 del RGIT?. Parece que esta alegación no posee el suficiente peso específico para su defensa, al contribuyente no se le solicita que declare en contra de sí mismo sino que aporte los datos a los que está obligado. En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 26 de noviembre de 1984¹⁵⁵ y en la sentencia de 26 de abril de 1990, se señala

incidencia mínima que impone el artículo 35.1 del Reglamento a la actuación inspectora.

- Frente a lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley General Tributaria -entrada de los inspectores en las fincas particulares "para ejercer las funciones prevenidas en el artículo 109 de esta Ley"-, el artículo 39 del Reglamento suprime esta finalidad específica -cabe la entrada para información-. El consentimiento del interesado convierte en innecesario el mandamiento judicial. Esta vía no se encuentra prevista legalmente y podría constituir, en algún supuesto, un elemento de coacción moral.

¹⁵⁵ Vid. ALONSO FERNANDEZ, op. cit., págs. 38 y ss. Señala este autor que la convivencia entre tal derecho y deber no habría de resultar imposible, resaltando la doctrina constitucional sentada respecto a la posibilidad de autoincriminarse con el test alcoholométrico en la sentencia 10/1985, de 4 de octubre: "El deber de someterse a control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declarar y declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues no se le obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se haga objeto de una especialidad de pericia, exigiéndose una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Continúa indicando que trasladando mutatis mutandis este argumento al ámbito tributario, la puesta a disposición de la Inspección de los instrumentos que le ofrecen las disposiciones tributarias que fijan los deberes de

que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente que tengan trascendencia fiscal.

Las soluciones a este problema podría decirse que son tantas como autores lo aborden. Se trata de una cuestión en extremo compleja.

D) EL CONTROL DE LA VIOLACION DEL DERECHO DE IGUALDAD.- EL SUPUESTO DE LOS LLAMADOS PLANES DE INSPECCION.

El supuesto de los llamados Planes de Inspección.

Agotada la exposición de los derechos amparados por el artículo 24 de la Constitución, constituye punto de obligada referencia el estudio del principio de justicia

colaboración, se compaginaría con el derecho atribuido por el artículo 17.3 de la Constitución.

De otra opinión resulta ser la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 1989, respondiendo a la alegación del recurrente quejándose de ser obligado a declarar contra sí mismo, señalando que "este argumento, que a primera vista parece simple, tiene sin duda su enjundia, por cuanto plantea la constitucionalidad o no de la especialidad (que se acepta con demasiada facilidad para el Derecho tributario), consistente en la obligación de los sujetos pasivos de declarar contra sí mismos". También, por fin, se ha planteado el tema por el auto del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1988.

tributaria y de igualdad, proclamados por este mismo Texto Fundamental en su artículo 31 con relación a los Planes de Inspección¹⁵⁶.

El Tribunal Constitucional ha afirmado reiteradamente que la consecución del principio de igualdad requiere el cumplimiento de la misma en el momento de la aplicación de la ley. Esta exigencia trasladada al campo concreto de la materia tributaria se encuentra plasmada en la sentencia de 18 de enero de 1986, donde se erige este criterio en elemento de contraste para el enjuiciamiento de una determinada actuación administrativa de gestión tributaria. Por ello, puede cuestionarse si resulta conforme con las exigencias constitucionales el carácter reservado que el artículo 19.6 del Reglamento de Inspección otorga a los Planes de inspección. En realidad, estos planes se conforman como normas delimitadoras de competencias, a la vista de lo preceptuado en el artículo 18 del Reglamento, y, por tanto, tienen mayor alcance que una simple instrucción interna. Por esto, si se substraen estos planes al conocimiento pública resultará imposible comprobar si en ellos se cumple con el requisito de la igualdad en la aplicación de la ley, y supone que se está habilitando a la Inspección en virtud de

¹⁵⁶ Para el estudio de los Planes de inspección puede consultarse el trabajo de GUIO MONTERO, F. "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", Lex Nova, Valladolid, 1987, págs. 176-182.

mandatos que no gozan ni tan siquiera de la forma de norma jurídica ni de acto administrativo en contra de la legalidad que debe estar presente en toda actuación administrativa¹⁵⁷.

La Inspección de los tributos no tiene por finalidad la recaudación sino que su objetivo se concreta en lograr la moralización de la sociedad con el fenómeno tributario. Para lograr esa moralización, resulta imprescindible que la relación de los contribuyentes que van a ser objetivo de la Inspección, sea efectuada de una manera adecuada.

Esta idoneidad parece de imposible alcance salvo en aquellos supuestos en los que la liquidación tributaria haya sido efectuada correctamente a tenor de las exigencias técnico-fiscales y se haya comprobado, asimismo, la coherencia entre los datos recogidos de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y aquéllos con los que cuenta la Administración por haberlos recibido de terceros.

Una vez efectuados estos procesos internos de selección, se precisa aun de otra garantía que consiste en que el Fisco, previo requerimiento de la autoridad judicial competente, pueda mostrar que la elección de un

¹⁵⁷ El Tribunal Supremo debería de aclarar si los Planes de inspección han de ser fijados por ley y, por tanto, aprobados por las Cortes.

contribuyente u otro responde exclusivamente a criterios técnicos, no permitiendo, en ningún momento, poner en entredicho que haya existido una desviación de poder¹⁵⁸.

Lógicamente, este mismo razonamiento deberá predicarse para aquellos casos, relativos a la selección de contribuyentes que son remitidos a la jurisdicción ordinaria. Los criterios que presidirán el envío de expedientes al órgano jurisdiccional competente, deben ser siempre iguales para todos los administrados.

Por todo ello, las selecciones deberá de responder, exclusivamente, a criterios de legalidad y no a criterios de oportunidad¹⁵⁹. Pues bien, de la lectura del capítulo II

¹⁵⁸ Sorprende a la comunidad que determinados personajes de la vida pública se presenten como objetivo preferencial para la Inspección de los tributos, cuando en la mente de muchos están presentes otros nombres que gozando de los mismos, o incluso mayores méritos para ser objeto de tal interés, sin embargo, resultan "olvidados".

¹⁵⁹ Vid. COLLADO YURRITA, M.A. "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: un apunte", REDE, nº 54, 1985, págs. 205 y ss. Se aborda por el autor, en este trabajo, el análisis de los programas y criterios selectivos empleados para el ejercicio del control tributario en el ámbito del Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre el Valor Añadido del sistema fiscal italiano. Por medio de tales programas se intenta racionalizar y dotar de transparencia a la elección de aquellos contribuyentes que van a ser objeto de la Inspección, programas en torno a cuya naturaleza polemiza la doctrina: para algunos como FAVARA, constituyen actos internos que no afectan en nada a la esfera jurídica del contribuyente; aunque, en realidad, lo que interesa destacar aquí es la posibilidad que se brinda al administrado de dirigirse al órgano jurisdiccional en aquellos supuestos en que los criterios que sirvieron para realizar una elección concreta no hayan sido reputados por la oficina del impuesto. Incumplimiento del que resulta exonerada la Administración cuando

del Reglamento General de la Inspección de los tributos, dedicado a la "Planificación de las actuaciones", no solo encontramos en su artículo 19.6 la referencia al secreto de los planes a que ya se aludía anteriormente, sino que en su apartado primero, y esto parece de mayor gravedad, se alude a la elaboración de un Plan Nacional de Inspección que tendrá como base criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes¹⁸⁰. Parece que el Reglamento ha "olvidado", entre otros, el mandato constitucional contenido en el artículo 9, porque difícilmente se estará garantizando la seguridad jurídica del contribuyente en orden a la dirección definitiva que toman las actuaciones inspectoras, y se ayuda poco a una aplicación de las normas conforme a criterios de igualdad tributaria, puesto que aunque se puedan conocer los criterios seguidos para la elaboración de los planes, en el momento de aplicarlos pueden darse "ciertos particularismos" que pueden violentar aquel principio conforme al cual, la Administración Pública

justifique la quiebra de este deber en aras a la protección de un interés público prevalente al interés particular del contribuyente.

Vid. también CEREZO MIR, J. "Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo", ADPCP, t. 28, 1975, págs. 160 y ss. y RODRIGUEZ MOURULLO, G., "Derecho Penal. Parte General", Civitas, Madrid, 1977, págs. 27 a 34.

¹⁸⁰ En este mismo sentido, vid. PEREZ ROYO, "Derecho financiero y tributario. Parte general", Civitas, Madrid, 1991, págs. 233-234, el cual manifiesta sus dudas acerca de la compatibilidad de los planes de inspección de los artículos 18 y 19 del Reglamento de Inspección con los principios que han de regir la actividad administrativa en lo que se refiere a las garantías fundamentales que deberían considerarse incluidas en el estatuto del contribuyente.

deberá ordenar el ejercicio de su actividad discrecional a la realización del interés público¹⁶¹.

¹⁶¹ Vid. CLAVIJO CARAZO, F.-ESEBERRI, E., op. cit., págs. 25 y 26.

CAPITULO IV:

LOS PROBLEMAS PROBATORIOS EN EL PROCESO PENAL
POR DELITOS FISCALES.

1.- LAS MANIFESTACIONES DEL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA.

Dentro de todo el elenco de derechos que alberga el artículo 24 de nuestro Texto Fundamental el de mayor trascendencia, sin duda alguna, es el relativo a la presunción de inocencia¹⁶², que por otro lado, incorpora gran parte de la problemática tratada hasta el momento.

¹⁶² Sobre este derecho fundamental se hizo una referencia anteriormente con motivo del análisis relativo al derecho de defensa proclamado por el artículo 24 de la Constitución. Constituye un derecho informador en la adopción de cualquier resolución, tanto jurisdiccional como administrativa que se apoye en la condición o conducta de las personas, así sentencias del Tribunal Constitucional 13/1982, de 1 de abril; 66/1984, de 8 de junio y 36/1985, de 8 de marzo; vid. entre otros, GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal, Proceso Penal", op. cit., págs. 109-110; GOMEZ DE LIAÑO, F., op. cit., págs. 342-347; BAJO FERNANDEZ, M. "Presunción de inocencia, presunción legal y presunción judicial o prueba de indicios", La Ley, 22 de enero, 1991, págs. 13; ASENCIO MELLADO, J.M., op. cit., págs. 39 y ss.; SUAY RINCON, J. "Sanciones administrativas", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1989, págs. 186-187; ZORNOZA PEREZ, J.J. "Infracciones y sanciones en materia tributaria. Los principios constitucionales del derecho sancionador", (Inédito), Albacete, 1990, págs. 146 y ss.; JAEN VALLEJO, M. "La presunción de inocencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", Akal, Madrid, 1987, págs. 11 y ss.; VAZQUEZ SOTELO, J.L. "Presunción de inocencia del imputado e íntima convicción del tribunal", Bosch, Barcelona, 1984, págs. 241 y ss.; GARCIA DE ENTERRIA, E.-FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., op. cit., 1991, págs. 176-179; JUANES PECES, A. "El principio de presunción de inocencia en la doctrina del Tribunal Constitucional, con especial referencia a si los indicios pueden destruir tal presunción", Poder Judicial, nº especial VI, 1989, págs. 143 y ss.; DE VEGA, J.A. "La presunción de inocencia hoy", Justicia 84, nº 1, Barcelona, 1984, págs. 95 a 105; DE LA OLIVA SANTOS, A. "Sobre el derecho a la tutela jurisdiccional", Bosch, Barcelona, 1980; MASCARELL NAVARRO, M.J. "La carga de la prueba y la presunción de inocencia", Justicia 87, nº 3, Barcelona, 1987, págs. 603-644 y TOMAS Y VALIENTE, F. "In dubio pro reo, libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia", REDC, nº 20, 1987.

Debido a su categoría normativa puede dejar sin efectividad cualquier norma que establezca presunciones que limiten su efectividad o que dispongan discriminaciones que tienen como fundamento una culpabilidad presunta antes que una inocencia presumida¹⁶³.

Este derecho a la presunción de inocencia¹⁶⁴ se manifiesta en dos estadios, a) como regla relativa al régimen jurídico de la prueba y b) como regla para fijar el tratamiento del inculpado en un procedimiento sancionador, que es el que ahora nos interesa.

Este estadio presenta importantes consecuencias a la hora de valorar la presunción de veracidad de las actas y diligencias de la Inspección de tributos¹⁶⁵, y, suscita el

¹⁶³ GIMENO SENDRA, V. "Los derechos de acción penal, al juez legal y de defensa y sus derechos instrumentales", en "Comentarios a la legislación penal", op. cit., 1982, pág. 189.

¹⁶⁴ Nos remitimos en esta materia al desarrollo que de la misma se realiza más adelante, en este mismo Capítulo IV.

¹⁶⁵ Este principio fue proclamado de forma general para toda la potestad sancionadora por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de abril de 1982: "una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del Derecho que ha de informar la actividad judicial (in dubio pro reo) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias"; VAZQUEZ SOTELO, J.L., op. cit., pág. 352: "el ámbito de la presunción no está delimitado de antemano y abarca toda actividad procesal o procedimental en la cual se trate de imputar un hecho punible o sancionable, pudiendo desarrollar sus efectos en un procedimiento sancionador administrativo, laboral o fiscal que tenga aquella finalidad".

problema de la existencia de normas que permiten la fijación de elementos determinantes de la cuantía de las deudas tributarias en base a datos indiciarios o a presunciones legales.

En el ámbito penal, se entiende que no cabe traspasar al proceso penal el procedimiento de estimación indirecta tal y como se recoge en la legislación tributaria y que la subordinación en que se encuentra la Administración respecto de las actuaciones de la autoridad judicial, impide que pueda hacerse valer en el proceso penal cualquier presunción de la esfera administrativa amen de que ello iría frontalmente contra la presunción de inocencia¹⁶⁶.

Algunos autores apuestan por la admisión de los indicios apoyándose en la línea seguida por el Tribunal Constitucional relativa a la prueba de indicios¹⁶⁷, y

¹⁶⁶ Se genera una problemática por la existencia de normas que admiten el establecimiento de elementos determinantes del importe de la deuda tributaria apoyándose en datos indiciarios o presunciones legales. Nos estamos refiriendo básicamente al mecanismo de estimación indirecta de bases imponibles del artículo 50 de la Ley General Tributaria, aplicable a aquellos supuestos de falta de colaboración del administrado que impida la determinación de su base tributaria. Al no ser posible alcanzar la verdad material sobre la base imponible, ésta habrá de resultar sustituida por un juicio de probabilidad al que se llega por la inducción de los hechos relevantes para la aplicación del tributo a partir de otros hechos que aparecen como la manifestación externa de aquéllos.

¹⁶⁷ Sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985, de 17 de diciembre, y 229/1988, de 1 de diciembre, así como los autos 904/1987, de 15 de julio; 847/1988, de 4 de julio y 878/89, de 4 de julio.

señalando que el juez podrá determinar el importe de la cuota defraudada efectuando un razonamiento similar al de la Administración tributaria: observando si el régimen de estimación indirecta adoptado por ésta, está legitimado en su empleo, y haciendo uso, de otro lado, de los instrumentos que le brinda la Ley General Tributaria. Bastará que los antecedentes, datos... a que hace referencia el artículo 50 de la Ley General Tributaria, se encuentren probados suficientemente, llevándole a deducir la culpabilidad del sujeto inculpado a través de una prueba que pueda entenderse de cargo para desvirtuar la presunción de inocencia.

Debe diferenciarse, precisan, entre la presunción como ratio de una norma, de la presunción en sentido técnico, que es el objeto, contenido específico de una norma que va a obligar al juez a resolver en cierto modo un problema de comprobación de hechos. Entonces, la exclusión apriorística se efectuará solo respecto de las presunciones que lo sean en sentido técnico aunque resulta difícil formular criterios con validez general por no haber rechazado tajantemente el Tribunal Constitucional la prueba

de presunciones¹⁶⁸ sino que se limita a indicar en que condiciones resulta armónica con la presunción de inocencia.

Por su parte, la doctrina mayoritaria partiendo del análisis de la diversa naturaleza de las presunciones en materia tributaria y su efecto en el proceso penal, concluye acertadamente afirmando que las presunciones establecidas en orden a la integración o comprobación de la base imponible deben rechazarse en aquel proceso¹⁶⁹.

En este sentido se alinea igualmente la escasa jurisprudencia que se ha manifestado sobre esta cuestión, y que viene representada por el auto del Juzgado de Instrucción número 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988, que acuerda que

¹⁶⁸ Así, resulta significativa la sentencia del Tribunal Constitucional, de 1 de octubre de 1987, según la cual se admitirá la prueba de presunciones siempre que no se trate de meros indicios, se parta del hecho básico objetivamente acreditado y no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada.

¹⁶⁹ Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G. "Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal", op. cit., pág. 164. Una posición singular ofrece HERNANDEZ, V. "Derecho tributario y Derecho penal en los delitos contra la Hacienda Pública", op. cit., págs. 29 y 30, en donde defiende que la norma que considera como renta a los incrementos patrimoniales no justificados, no encierra una presunción legal ni siquiera una ficción legal, se trata de una determinación concreta del concepto legal de "renta" que define la Ley del impuesto. La Ley no presume que ha existido tal incremento sino que determina que los ha habido.

los incrementos no justificados de patrimonio a que se refieren los artículos 27 y 33 de la Ley 44/1978, en cuanto establece que serán imputables al período impositivo en que se descubran, salvo que se pruebe que se produjeron en otro período, en cuyo caso se imputarán a éste, viene a constituir una auténtica presunción iuris tantum, de tal modo que el legislador, ante las dudas que se plantean acerca del origen del patrimonio ocultado, y al hallarse ante una posible defraudación fiscal, se decie por proteger al Erario Público e invierte la carga de la prueba creando una presunción legal".

En consecuencia, sobresee provisionalmente la causa por un presunto delito fiscal que se basaba en la defraudación de unas cuotas que surgían de la aplicación de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativas a los "incrementos no justificados de patrimonio"¹⁷⁰.

Es claro, pues, que la introducción de presunciones en el ámbito penal no es pacífica porque no puede admitirse la entrada de presunciones legales en el tipo delictivo a través de la norma extrapenal que lo complementa. La

¹⁷⁰ Vid. Ley 18/1991, de 6 de junio de 1991.

sentencia a que hemos hecho referencia¹⁷¹, la rechaza expresamente por ir en contra de los caracteres de un derecho subsidiario, fragmentario y de intervención mínima, y sobre todo por no congeniar con el derecho a la presunción de inocencia.

Carga de la prueba.

Analizadas las dos primeras exigencias que han de acompañar a la presunción de inocencia, entendida ésta como regla relativa al régimen de la prueba, queda, por último, examinar el tema de la carga de la prueba. El Tribunal Constitucional en la sentencia 109/1986 proclama:

"que la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores y que no existe nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia"¹⁷².

Frente a ello, no cabe alegar la presunción de legalidad de las actuaciones administrativas, en base a que una vez dictada la correspondiente resolución o acto

¹⁷¹ Vid. también auto del Juzgado de Instrucción número 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988.

¹⁷² Vid. SANZ GANDASEGUI, F. "La potestad sancionatoria de la Administración: la Constitución española y el Tribunal Constitucional", Edersa, Madrid, 1985, pág. 169.

administrativo¹⁷³, la presunción de su legalidad desplazaría hacia el sancionado la carga de probar el error de dicha estimación, pues dicha presunción de legalidad, como ha puesto de manifiesto García de Enterría, lo que desplaza es la carga de accionar o de impugnar la decisión para destruir la presunción de validez de que se beneficia en cuanto esto quebrante la presunción constitucional de inocencia¹⁷⁴.

En la sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1988 se aclara que, al acusado no se le debe imponer ninguna especial actividad probatoria y que ésta dependerá de la libre decisión que se adopte respecto de su defensa. Por tanto, la presunción de inocencia implica que la prueba de la autoría y la prueba de que concurrieron los elementos que configuran el tipo del delito o infracción corren de cargo de quienes asumen la posición acusadora.

¹⁷³ Sobre la base de una cierta estimación de hechos probados.

¹⁷⁴ GARCIA DE ENTERRIA, E. "El problema jurídico de las sanciones administrativas", REDA, n.º 10, 1976, págs. 414-415.

2.- EL VALOR PROBATORIO DE LAS ACTAS DE INSPECCION.

La doctrina española fija últimamente la atención sobre la naturaleza jurídica de las actas de inspección¹⁷⁵. Cuatro son las razones básicas que justifican dicho interés: el número importante de actas levantadas por la Inspección, su cuantía económica, las numerosas impugnaciones ante los tribunales, y la más importante de ellas, el hecho de constituir un documento en el que se condensan los principios de legalidad fiscal y de seguridad de los contribuyentes frente a las posibles arbitrariedades del fisco.

Para entrar en el examen de la naturaleza jurídica de las actas de inspección debemos de atender, en primer lugar a la definición que del acta ofrece la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección:

El artículo 144 de la Ley General Tributaria dispone que:

¹⁷⁵ Vid. entre otros, PALAO TABOADA, C. "El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria", Hacienda Pública española, nº 80, 1983, págs. 13 y ss., para quien tiene un carácter negocial y MANTERO SAENZ, A. "El acta con prueba preconstituida", Hacienda Pública española, nº 48, 1977, págs. 207 y ss., en donde niega que el acta de conformidad suponga una declaración de voluntad.

"Las actuaciones de la Inspección de los tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas".

Por su parte, el Reglamento General de Inspección de los tributos aclara en el artículo 49.1:

"Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma.

Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones"¹⁷⁶.

Por su parte, el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria entiende que el acta es un documento público, que

¹⁷⁶ Vid. también los artículos 43, 46 y 47 del Reglamento de Inspección.

sirve como prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Pues bien, este artículo en su nueva redacción, fue fruto de la Ley 10/85, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria que ha constituido, hasta la fecha, la mayor reforma sufrida desde su promulgación por esta Ley que constituye el núcleo fundamental del Derecho tributario español.

La Ley 10/85, denominada en un principio Ley de Represión del fraude fiscal en el proyecto de ley remitido por el Gobierno a las Cortes, reforma diversos artículos de la Ley General Tributaria en el sentido de otorgar mayores garantías a la Hacienda Pública en el cobro de sus créditos tributarios, por medio de tres vías: una, de carácter preventivo, endureciendo el régimen de infracciones tributarias, otra, reforzando las responsabilidades por el impago de las obligaciones tributarias y las sanciones, y la última, de apoyo a la labor inspectora, en la que se incluirían las normas propiamente referidas a la Inspección y, también, las referentes a las obligaciones de información por parte de determinadas entidades e instituciones.

Obviamente, dentro de esta tercera vía se inserta el artículo 145.3, al que venimos haciendo referencia, precepto que resulta ahora tan polémico como lo fue durante su discusión parlamentaria¹⁷⁷. Ya la mayoría de los grupos de la oposición mantuvieron que a través del mismo se irrogaba un importante deterioro al derecho a la presunción de inocencia, invirtiendo la carga de la prueba y obligando, por tanto, al contribuyente a probar hechos negativos para "demostrar su inocencia". El diputado Pérez Royo, interpretó que el precepto también comprende al supuesto de las actas de disconformidad y que, en general, supone un atentado a la seguridad jurídica, sobre todo si se considera que esos hechos que se presumen ciertos, pueden tipificar el delito fiscal, por lo cual el artículo podría resultar inconstitucional.

El portavoz del Partido Socialista argumentó en contra, indicando que no es fácil que el Inspector realice un uso abusivo del precepto debido a su particular formación y por la posibilidad de incurrir, en caso de hacerlo, en un delito de falsedad en documento público, y que sin esta presunción el sujeto pasivo puede negar ante los tribunales

¹⁷⁷ Pueden consultarse para información los diarios de sesiones del Congreso de los Diputados, núms. 181 y 183 de 1985.

los hechos ya constatados en presencia del inspector, convirtiendo a las actas en papel mojado.

Adentrándonos un poco más en la historia del precepto que venimos comentando no hemos de olvidar dos antecedentes prelegislativos del mismo. Nos referimos en primer lugar, al artículo 154 del Anteproyecto de Ley General de mayo de 1963, precepto éste mucho más loable que el actual pues otorgaba a los documentos de la Inspección un valor más aceptable considerándolos como la declaración de un testigo muy cualificado y recomendando, por ello, su apreciación pero nunca otorgándoles una valoración tasada como hace la Ley actual.

Junto a este antecedente, el otro que interesa reseñar viene constituido por un borrador del Reglamento General de la Inspección de Hacienda de 1981, cuando establecía en su artículo 155.1:

"1. Las diligencias y actas de Inspección formalizadas con arreglo a las Leyes gozan de presunción de veracidad salvo prueba en contra, en cuanto a las afirmaciones o apreciaciones de los actuarios que sean expresión de su convicción y resultado de su personal y directa comprobación in situ de los hechos a que se refiere.

También hacen prueba contra los interesados y sus causahabientes en cuanto a las declaraciones que en ellas hubiesen hecho los primeros.

2. Los hechos consignados en las diligencias y actas y aceptados por los interesados se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de que al aceptarlos se incurrió en error de hecho".

Se admite, vemos, la presunción pero solo respecto de aquellos hechos que hayan sido constatados personalmente por el inspector.

Si se comparan los textos de los artículo 145.3 de la Ley General Tributaria y el 1216 del Código Civil, la única diferencia que se aprecia es el empleo del plural "de los hechos" frente al singular "del hecho". Esta diferencia que aparentemente no goza de mayor interés, sin embargo se constituye en útil instrumento para la correcta interpretación del texto del artículo 145.3. Interpretación que resultará más sencilla si se atiende al Proyecto de Ley de Represión del fraude fiscal de 1984 que establecía:

"Artículo 17.1: Las actas y diligencias extendidas por la Inspección tienen naturaleza de documento público.

2: Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 117 de la Ley General Tributaria, los hechos y circunstancias consignados por la Inspección de los tributos en las actas y diligencias que extiendan se presumirán ciertos, salvo prueba en contra".

Quedaba bien delimitado el alcance de esta norma en relación con el aludido borrador del Reglamento de Inspección aunque no se podía decir lo mismo respecto a su naturaleza, y por ello, seguramente, se produjo el cambio del texto en la discusión parlamentaria.

Se trataba de dar en la norma una validez probatoria mayor a las afirmaciones que en estos documentos se plasmaban por la Inspección, validez que se orientaba respecto a los hechos y circunstancias prácticas que se había constatado por el funcionario de manera directa. Por tanto, las afirmaciones aisladas del Inspector aunque contarán con la conformidad del contribuyente, no podían tener valor probatorio alguno cuando se referían a la aplicación de normas, juicios de valor... etc., que pudieran ser enjuiciados por el órgano jurisdiccional respectivo.

Entonces, lo que hace prueba quedaba ya definido en el texto del Proyecto. Este texto alude expresamente a

presunción, mientras que el texto definitivo no se manifiesta y simplemente orienta el tema al ámbito de la prueba.

Así pues, en el desarrollo de la fase de comprobación por la Administración tributaria, se busca la creación de pruebas¹⁷⁸ que o bien impidan el litigio o de producirse éste, tengan valor dentro de el mismo¹⁷⁹.

¹⁷⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J., op. cit., pág. 611.

¹⁷⁹ La discusión doctrinal acerca de si puede o no hablarse de prueba en sentido estricto durante la fase de gestión del tributo constituye según PALAO TABOADA, C. "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección", op. cit., pág. 22, una mera cuestión semántica porque el Juez y la Administración, en cada caso, fijan unos hechos a los que posteriormente les aplicarán unas normas jurídicas. Para ALBIÑANA y GARCIA-QUINTANA, C. "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero", Madrid, 1958, págs. 131 y ss., la Administración debe observar la legalidad y por ello ha de conseguir y plasmar en sus expedientes aquellas pruebas precisas para que en su momento pueda prosperar la pretensión del sujeto pasivo; señala SANCHEZ SERRANO, L. "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras". Ley General Tributaria, t. II, Edersa, 1983, pág. 154, que en esta fase de comprobación no puede hablarse de prueba por parte de la Administración sino de comprobación o investigación de los hechos mediante el uso de sus poderes y facultades, porque, aclara, todo acto administrativo se refleja en un expediente que deberá ir acompañado de los comprobantes obtenidos en previsión de una posible revisión jurisdiccional.

Se observa, por tanto, que constituye éste un punto muy controvertido y que aun a pesar de las posturas que apuestan por la respuesta afirmativa, no debe olvidarse la proclamación que el texto Fundamental recoge en el sentido de que el proceso judicial no puede ni debe quedar prejuzgado administrativamente. En esta línea ya se manifestaban ilustres procesalistas como el profesor FENECH, M. "Derecho Procesal tributario", t. I, Barcelona, 1949, pág. 302, señalando que la Administración debe de reproducir la prueba ante los Tribunales porque la valoración que de la misma efectúe el Juez, además de fundamental puede resultar distinta.

Vid. también en torno a esta problemática, PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L. "La prueba en el Derecho tributario", I.E.F., Madrid, 1975, págs. 100 y ss.

Así pues, debe señalarse que la actividad que la Administración tributaria desarrolla en la fase de gestión (etapa conformada por aquellas actuaciones dirigidas a la comprobación y determinación de las obligaciones tributarias del contribuyente) tiene un carácter instructor, siendo el

Con la nueva normativa, parece se pretende que los hechos constatados por el inspector se presumen ciertos aun en contra de la voluntad del contribuyente, recayendo entonces la carga de la prueba sobre el mismo. Esta presunción parece a todas luces excesiva.

En el Congreso se decidió dar una nueva redacción al artículo 145 de la Ley General Tributaria señalando que:

funcionario el que asume la carga de la prueba al emitir sus informes y propuestas, ya sea para fundamentarlos o bien, para el caso en que pudieran ser objeto de revisión ante los Tribunales. Por ello, aunque no se deba hablar de prueba en la fase de gestión del tributo, la Administración tributaria si ha de observar las orientaciones y criterios tenidos en cuenta por los Tribunales, sin que ello supla el requisito de que las pruebas que han de adjuntarse al expediente sean enviadas al Juez para que éste las valore conforme a su criterio.

La Inspección financiera tiene que convencer al contribuyente de las propuestas que efectúa, propuestas que van a plasmarse en dos tipos de documentos fundamentalmente cuales son el acta de conformidad y la de disconformidad. La primera impresión que se obtiene ante un acta de conformidad es que las pruebas que el inspector presenta podrían convencer a cualquier juez habida cuenta de que el propio contribuyente acepta la misma aun en el caso de que le perjudiquen. Por tanto, pudiera parecer suficiente elemento de prueba con unos efectos similares a los de la confesión.

Vid. entre otras la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1981: "Ya que tal circunstancia al ser de hecho, al estar debidamente reflejada en el acta y al estar firmada de conformidad tiene el valor de una confesión". y que únicamente pueden ser destruidos por el contribuyente probando que al hacerla incurrió en un error de hecho (vid. artículo 116 de la Ley General Tributaria).

Cuando se produce el fenómeno contrario, esto es, que el sujeto pasivo no acepta la propuesta formulada por el inspector por no reconocer los indicios, las presunciones o las valoraciones de las pruebas realizadas por aquél, es cuando la norma que venimos comentando parece ser especialmente eficaz; y de este modo, cuando se acude a los tribunales, el inspector debería presentar un informe ampliatorio así como las pruebas que hubiera conseguido durante la visita de la Inspección.

"Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización salvo que se acredite lo contrario".

Se observa que prácticamente se sigue en la línea anterior pero que al menos no se otorga la naturaleza de presunción.

Conviene analizar ahora las dos afirmaciones que contiene esta norma.

Por la primera, se alude al carácter de documento público de las actas. Pues bien, esto es algo que ya había sido definido por el Código Civil en el artículo 1216 y por la Ley de Enjuiciamiento Civil en su artículo 596, por tanto no se innova nada.

La segunda afirmación, se refiere al valor probatorio del documento y resulta que la Ley 50/85 no pretendió otorgarle la misma eficacia que otorga el Código Civil en su artículo 1218:

"hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste".

Porque por un lado, establece que también hace prueba de su contenido frente a terceros en lo relativo a circunstancias fácticas y hechos, y reduce, por otro, el contenido en cuanto admite prueba en contra -se entiende- de esos hechos, y no a los que el Código Civil les da valor de prueba plena y que únicamente podrían destruirse manifestando la falsedad del documento público, según indica el artículo 514 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Entonces, el acta formalmente se configura como un documento público pero no goza del mismo valor probatorio.

No puede decirse tampoco que responda efectivamente a la categoría de la presunción pues en la redacción del artículo 145.3 no se da la conexión entre los hechos que requiere tal categoría¹⁸⁰. El único hecho que se da es el que expone el inspector actuario y el que se pretende probar. Si se quiere se podría argumentar, de una manera un tanto rebuscada, que la afirmación del inspector sería el primer hecho del que se deriva una presunción legal *iuris tantum* de certeza de lo alegado. En cualquier caso, esta última construcción conduce a la que parece ser verdadera naturaleza de esta institución que será otorgar fuerza de

¹⁸⁰ En la presunción -ya sea legal o humana- se parte de un hecho material y cierto del que la ley o la lógica deducen otro hecho que normalmente le sigue, vid. SERRA DOMINGUEZ, M. "Estudios de Derecho Procesal", Ariel, Barcelona, 1969, pág. 702.

prueba legal a un medio de prueba constituido por las manifestaciones del inspector.

La dificultad, ahora, estriba en determinar realmente que medio de prueba constituye: si se puede hablar de prueba por testigos o prueba por peritos.

Lo que debe destacarse es que el inspector conoce de los hechos con anterioridad al proceso y por la razón de su capacitación en la materia; por lo que reúne características de los dos tipos de prueba mencionados, y que a partir de la Ley 10/85, se modifica el valor que debe otorgarse a este medio de prueba constituido por los documentos de la Inspección. Se produce un distanciamiento respecto de lo previsto por el Código Civil y Ley de Enjuiciamiento Civil, que otorgan libertad al juez a la hora de valorar ambas pruebas.

De otro lado, respecto de la consideración como prueba pericial del acta, la nueva valoración solo puede extenderse a los hechos constatados personalmente por el inspector.

Además, las valoraciones del inspector tendrán, exclusivamente, el valor de un informe pericial que será

considerado por el tribunal de acuerdo a las reglas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil. De ahí, que lo dispuesto en el artículo 145.3 debe encuadrarse dentro de la prueba de testigos pero realizada documentalmente y cuando este documento no se acompaña de la conformidad firmada por el sujeto pasivo, se convierte en un contenido testifical del inspector.

El inspector puede ser testigo¹⁸¹ y su testimonio debe ser valorado no según la libre valoración del juez sino de forma tasada como cierto, salvo prueba en contrario.

Esta presunción de certeza del artículo 145.3 no nos parece correcta. Aun considerando que el Inspector esté libre de prejuicios y de intereses directos lo deseable sería que la Inspección, cuando se inicia un expediente de disconformidad, aportara las pruebas suficientes que refuten sus alegaciones, ya que sino, se coloca al contribuyente en situación de indefensión debiendo de asumir la total carga de la prueba.

Pues bien, la Ley 10/85 introduce en el ámbito de la prueba una tasación legal con un carácter muy concreto, y

¹⁸¹ Esta posibilidad, sin embargo, puede cuestionarse porque el inspector..., ¿no es parte interesada en el asunto?.

por otro lado, si se admite la prueba en contra y el juez puede hacer uso de la apreciación conjunta de la prueba, el inspector y el contribuyente deberán de seguir presentando sus pruebas sobre las que el juez valorará oportunamente sin tener que otorgar a las manifestaciones del inspector otro valor que el que deben de gozar. Si al juez se le niega tal posibilidad, en realidad se le está reconociendo a la Administración la posición de juez instructor, y la fase de gestión del tributo se convierte en verdadero estadio procesal donde se practica la prueba. La única virtualidad que quedaría es que ese principio de prueba que la Administración ha de presentar ante el tribunal para demostrar que el hecho imponible fue realizado por el contribuyente, debe entenderse que ya fue aportado cuando el inspector vertió sus afirmaciones en el acta y, así, la carga de la prueba queda invertida, debiendo el contribuyente presentar alguna prueba cuando niegue los hechos que se le achacan. Tal vez dando este sentido al precepto pueda ser valorado positivamente entendiéndolo como un aviso al tribunal de que los hechos reflejados en el acta tienen una prueba, la del testimonio cualificado de un funcionario público, a tener en cuenta con mayor preferencia al de un administrado, pero no como presunción de veracidad o tasación legal de prueba.

En la Exposición de Motivos de la Ley de 15 de junio de 1882, que sirvió de base para la redacción de nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal ya se proclamaba que debía de terminarse la vieja costumbre de "santificar" lo escrito en detrimento del juicio oral. Por ello, el artículo 297 de esta Ley establece:

"Los atestados que redactaren y las manifestaciones que hicieren los funcionarios de la policía judicial, a consecuencia de las averiguaciones que hubiesen practicado, se considerarán denuncias para los efectos legales...".

Por tanto, como tal denuncia debe de probarse su contenido aunque en él se plasme la práctica de pruebas realizadas por los funcionarios de policía. Los documentos de la Inspección no deben entonces tener más valor que el que pudiera tener una simple denuncia y por esto el juez instructor deberá practicar la comprobación de las pruebas que acompañan a la querella.

El Tribunal Constitucional se manifiesta en este sentido al afirmar en su sentencia de 21 de abril de 1986 que:

"La jurisprudencia de este tribunal ha precisado en repetidas oportunidades que, en principio, la presunción de inocencia solo se desvirtúa por la prueba practicada en el juicio oral ante el tribunal penal. En el presente caso, las declaraciones contenidas en el atestado policial, aun realizadas con las debidas garantías de asistencia letrada y aun siendo por su minuciosidad muy verosímiles, no bastarían como tales a efectos de la destrucción de la presunción de inocencia, sobre todo si se tiene en cuenta que tales declaraciones no han sido objeto de discusión en el juicio oral, ni han tenido posibilidad de ser interrogados en el mismo quienes intervinieron en esa diligencia, lo que hubiera podido producir una actividad probatoria destinada a destruir esa presunción y cuyo resultado hubiera podido ser valorado a tal efecto por el juzgador...".

Y la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1987 manifiesta que:

"... El atestado policial no forma parte del sumario y por ello, ni aun por tal vía indirecta, puede reputarse prueba de cargo, salvo cuando recoja datos objetivos conocidos por experiencia propia (arts. 297 pfo. 2º y 717 de la citada Ley). En este sentido, si el atestado

es solo (art. 297 LECr.) una mera denuncia y la denuncia es simplemente un modo de iniciación instructora que puede o no dar lugar a la incoación o iniciación de la fase de averiguación judicial, claro es que, según lo reiteradamente declarado, no constituye prueba de cargo producida dentro del campo o área normativa eficaz...".

Vemos, entonces, que estas sentencias lo que hacen es reafirmar la exigencia legal de que la prueba debe ser practicada ante el órgano que va a dictar la sentencia y, desde luego, las diligencias de prueba que hayan sido efectuadas por el juez instructor tienen valor siempre y cuando hayan estado sometidas a contradicción entre las partes. Por ello, la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de octubre de 1987 recoge lo siguiente:

"... El principio de producción de pruebas en el juicio oral no es absoluto y este tribunal ha admitido la posibilidad de pruebas preconstituidas conforme a la ley procesal (artículos 657.3º ó 718 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), e incluso de diligencias sumariales o preparatorias en casos especiales o singulares, pero siempre que se reproduzcan en el juicio oral o se ratifiquen en su contenido los protagonistas

o se dé a las partes posibilidad de contradecirlas en dicho acto...".

A) EN LA INSTRUCCION.

Con la instrucción preparatoria comienza propiamente el procedimiento penal por delito fiscal, entendiéndose por el término instrucción tanto la actividad consistente en la "formación" del "sumario" o conjunto de actuaciones preparatorias del "juicio oral" o "plenario" como la función del órgano jurisdiccional encargado de tal cometido¹⁸².

Como los delitos contra la Hacienda Pública se encuentran sujetos al procedimiento abreviado creado por la Ley Orgánica 7/88, de 28 de diciembre¹⁸³, el juez deberá incoar diligencias previas¹⁸⁴ de conformidad con el artículo 789 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, iniciándose en este momento la fase de instrucción.

¹⁸² Vid. ALMAGRO NOSETE, J. "Derecho Procesal", Proceso Penal, op. cit., pág. 243.

¹⁸³ Se trata de delitos que tienen asignada una pena no superior a seis años de prisión y multa.

¹⁸⁴ El contenido de las diligencias previas, con exclusión de la presencia del imputado que se reputa indispensable, puede consistir sólo en la incorporación del atestado policial, si el órgano instructor estima suficientes las diligencias practicadas. Vid. ALMAGRO NOSETE, J. "Derecho Procesal", Proceso Penal, op. cit., pág. 254.

Durante la instrucción del procedimiento penal por delito fiscal se plantea una cuestión de enorme trascendencia constituida por el valor otorgable a las diligencias y actos emitidas por la Inspección de los tributos.

Los expedientes administrativos remitidos a la jurisdicción penal incorporan manifestaciones del funcionario actuante así como documentos del propio contribuyente inspeccionado y también de terceros que hayan otorgado información complementaria. Así mismo contienen las manifestaciones hechas por el sujeto pasivo o por su representante en presencia de la Inspección, requerimientos y otros elementos materiales por medio de los cuales se trata de provocar la convicción del Juez con relación a un presunto delito fiscal.

Pues bien, se trata, entonces, de determinar qué valor detentan las actas y diligencias contenidas en aquellos expedientes administrativos, en el orden penal como elemento probatorio. Para ello, debemos atender en primer lugar a la redacción del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria relacionándola con la propia de los artículos 46, 47 y 49 del Reglamento de la Inspección de los tributos,

llegándose a la conclusión de que el legislador quiso atribuir a las actas y diligencias emitidas por la Inspección un valor de documento público, dando fe de todo su contenido¹⁸⁵. Sin embargo, no habrían de tener tal virtualidad dentro del proceso penal, pues la consideración que en el mismo merecen debería ser el de una simple denuncia cuando las alegaciones, actos... que se recogen en estos documentos no han sido ratificadas por el juez de instrucción y probadas posteriormente en el juicio oral¹⁸⁶. Por ello, el juez instructor deberá comprobar la totalidad de las pruebas que le sean remitidas junto con la querella.

Así pues, el juez deberá, siguiendo las disposiciones de nuestro ordenamiento procesal practicar todas las diligencias de instrucción que le hayan sido solicitadas en la querella y que el mismo estime pertinentes para el adecuado desarrollo del procedimiento.

¹⁸⁵ Con un alcance más restringido interpreta el artículo 145 de la Ley General Tributaria, RODRIGUEZ MOURULLO, G. "Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal", op. cit., págs. 164-165: "En todo caso, y con independencia de la posible inconstitucionalidad de dicho precepto, debe observarse que la presunción probatoria se establece en referencia con los hechos que motiven la formalización del acta o diligencia y no con los hechos consignados".

¹⁸⁶ Si observamos el artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal vemos que se otorga valor de denuncia a los atestados policiales y, por tanto, su contenido -que normalmente no se limita a narrar hechos sino, también, a practicar pruebas- debe ser probado.

Entre tales diligencias una de las más importantes la constituye la declaración del querellado o denunciado, preceptuando el artículo 788 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que el imputado tiene derecho a la asistencia de un técnico en derecho en todas sus declaraciones. De otra parte, todas las preguntas que se le formulen al querellado o denunciado deberán reunir una serie de características tales como el ser directas, sin emplear métodos coactivos o amenazas...¹⁸⁷ y, que, previamente a su declaración habrá de ser informado con claridad de todos los hechos que se le imputan así como los derechos que le asisten: derecho a guardar silencio, no contestar a alguna o algunas de las preguntas formuladas, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Al imputado se le debe brindar, además, la oportunidad de hacer las alegaciones que estime convenientes, sin que la confesión que, en su caso, pudiera emitir disculpe al Juez de practicar las diligencias necesarias para obtener el convencimiento acerca de la existencia del delito¹⁸⁸.

Además de tomar declaración al imputado, el Juez Instructor podrá llamar a diversas personas en calidad de

¹⁸⁷ VAZQUEZ SOTELO, J.L., op. cit., págs. 91 y ss., 221 y ss.

¹⁸⁸ Artículos 118, 520, 788 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

testigo o perito¹⁸⁹, para que emitan la correspondiente declaración testifical o informe pericial.

Entre los sujetos llamados a prestar testimonio, la primera condición que debe observarse la constituye el que el testigo sea un sujeto ajeno a las diligencias, por tanto, quedan excluidos de dicha categoría tanto el juez como las partes. Por lo que respecta a la figura del perito, podrán serlo tanto las personas tituladas como las que no gocen de tal condición, y en el proceso penal por delito fiscal, al estar éste incluido en la categoría de los procesos abreviados, el informe pericial puede ser practicado por un solo perito cuando el juez lo estime pertinente. La imparcialidad, por otro lado, constituye uno de los presupuestos que deben informar toda la actuación del perito, por ello cuando la misma sea discutible, se podrá promover la recusación¹⁹⁰ del mismo siempre y cuando el reconocimiento e informe a emitir por aquél no pudiera reproducirse en el acto del juicio oral.

Se deduce de todo lo manifestado, que las diligencias y/o actas de la Inspección de los tributos no gozan del

¹⁸⁹ Arts. 410 y ss. y 456 y ss. de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

¹⁹⁰ El artículo 468 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal recoge entre otros motivos de recusación el interés directo en la causa.

valor probatorio suficiente que haga innecesaria la práctica por el fiscal y el juez de cuantas actividades de investigación y aclaración de los hechos están legitimados para desarrollar durante la fase instructora del proceso penal.

B) EN EL JUICIO ORAL.

Competente para el enjuiciamiento del delito fiscal lo es el juez de lo penal por tratarse éste de un delito que reúne las características del artículo 14, párrafo tercero de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Recibido por el juez de lo penal el procedimiento procedente del juez de instrucción, deberá examinar las pruebas que hayan sido propuestas para pasar seguidamente a admitirlas o, bien, a rechazarlas.

La finalidad de la prueba consistirá en formar la "íntima convicción" del tribunal acerca de la existencia o no del hecho punible y la participación en el mismo de su autor, con todas las circunstancias que concurrieron¹⁹¹.

¹⁹¹ Vid. GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal", Proceso Penal, op. cit., pág. 443.

Obtenida esa convicción se reflejará en su resolución que deberá apoyarse sobre las pruebas practicadas en el juicio oral pues en nuestro ordenamiento procesal los únicos actos de prueba son aquellos que se desarrollan en el juicio oral, bajo la inmediación del tribunal y respetándose el principio de contradicción¹⁹².

Solamente puede reconocerse dos excepciones a esta regla general, constituidas por las figuras de la llamada prueba anticipada y la prueba preconstituida, por tratarse de supuestos en los que concurre la imposibilidad de reproducir la prueba en el juicio oral.

Vuelve a plantearse, en esta fase del procedimiento, el valor probatorio de los documentos emitidos por la Inspección de los tributos.

En nuestro ordenamiento rige el principio de "examen de oficio" de la prueba documental si bien ello no implica que todo documento formalizado en la fase instructora constituya un acto de prueba pues para ello deben cumplirse

¹⁹² Constituye esta postura la única aceptable a la vista del principio de presunción de inocencia consagrado por la Constitución y desarrollado por una extensa jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

los requisitos de contradicción¹⁹³, igualdad, las garantías constitucionales y ordinarias establecidas con el fin de garantizar la libertad y espontaneidad de las declaraciones de las partes, testigos y peritos (prohibición de preguntas capciosas, sugestivas, del empleo de coacciones, engaños...), las garantías establecidas en favor de las declaraciones del imputado tales como el derecho al silencio, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable, el derecho de defensa, no admisión de la prueba prohibida o ilícita, la presunción de inocencia¹⁹⁴ ... y además el de que el acto de prueba ha de transcurrir en el juicio oral, como preceptúa el artículo 741.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal¹⁹⁵.

A la vista de todo lo expuesto, hay que precisar que el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria establece una

¹⁹³ "La cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal": sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1991.

¹⁹⁴ Artículos 24 de la Constitución; 63 del Convenio Europeo de Derechos Humanos; 118, 436, 439, 708, 709, 714, 715, etc. de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

¹⁹⁵ Vid. GIMENO SENDRA, V. "Derecho Procesal", Proceso Penal, op. cit., pág. 451. Vid. entre otras sentencias del Tribunal Constitucional ya citadas, las de 23 de mayo de 1990, 11 de febrero de 1991, 14 de marzo de 1991, 27 de marzo de 1991 y 20 de junio de 1991. También vid. GIMENO SENDRA, V. "Valor probatorio de los métodos alcohométricos", La Ley, nº 4, 1984, págs. 1103 y ss.

presunción legal que dispensa a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, produciendo por tanto una inversión de la carga de la prueba¹⁹⁶, y atentando contra el principio consagrado en nuestro ordenamiento procesal de que la carga de la prueba debe desplazarse sobre la parte acusadora, debiendo acreditar ésta los hechos constitutivos de manera suficiente para vencer aquella presunción de inocencia; además se rompe con otro principio más que ordena al Juez de lo Penal a valorar las pruebas practicadas conforme a las normas de la lógica, máximas de experiencia o de la "sana crítica", sin tener que otorgar mayor valor probatorio a la prueba documental. Por todo ello, el Juez de lo Penal ante un expediente procedente de la Administración tributaria, no debería quedar excusado de desarrollar cuantas actuaciones le impone practicar nuestro ordenamiento procesal en el desarrollo del juicio oral, con el fin de apreciar la existencia o no del delito fiscal de que se trate¹⁹⁷, máxima si se tiene en cuenta -co-

¹⁹⁶ Vid. entre otros: DURAN-SINDREU BUXADÉ, A. "Comentarios en torno a la modificación parcial de la Ley General Tributaria", Bosch, Barcelona, 1986, pág. 175; BAJO FERNANDEZ, M. "Presunción de inocencia, presunción legal y presunción judicial o prueba de indicios", op. cit., pág. 1.

¹⁹⁷ Podrán y deberán practicar aquellos instrumentos probatorios que sean precisos para la averiguación de los hechos acaecidos: confesión, prueba testifical, prueba pericial, prueba documental, así como la inspección ocular, aunque esta última constituye un medio probatorio que no tiene, puede decirse, operatividad, en los procesos penales por delito fiscal. Instrumentos, todos, regulados por las normas contenidas en el Capítulo 3º, título 3º, Libro III de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, resultándoles de aplicación con carácter

mo ya fue considerado en otro apartado del presente trabajo- que en la elaboración de los documentos administrativos, por la Inspección de los tributos se vulneran con frecuencia las garantías constitucionales y ordinarias-procesales previstas, en perjuicio de los sujetos respecto de los que se predica la autoría de un ilícito tributario penal¹⁹⁸. En tal sentido, se manifiesta la reciente sentencia del Juzgado de lo Penal número uno de La Coruña, de 28 de febrero de 1992¹⁹⁹:

"Según reiteradísima jurisprudencia del Tribunal Constitucional consolidada desde la sentencia 31/1981,

supletorio las disposiciones contenidas en el título 52, Libro II relativas a sus correspondientes actos sumariales de investigación.

¹⁹⁸ Resulta sorprendente comprobar como en el razonamiento jurídico I de la sentencia del Juzgado de lo Penal número 2 de Barcelona, de 24 de febrero de 1992, y concretamente en la consideración segunda que apoya el razonamiento citado se declare:

"Como también carece de fundamento la pretensión de nulidad de dicho informe, alegando que no se informó por el Inspector de Hacienda al justiciable de que no podrá negarse a la exhibición de los libros y documentos de la sociedad, pues no sólo no está regulado, ni legal ni reglamentariamente, que exista tal obligación de información al sujeto pasivo tributario o a quien le represente, sino que, por el contrario, lo que establece la Ley General Tributaria es la obligación del sujeto pasivo a "facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos... Ello, dejando a un lado que el Inspector ni podía saber previamente al examen de los libros y documentación de la sociedad que se hubiese cometido un delito fiscal, por lo que mal puede exigirse que se advierta de algo presuntamente inexistente, ni ha quedado acreditado que obtuviese el consentimiento del acusado... mediante violencia, o intimidación...".

¹⁹⁹ Vid. también, entre otras, la sentencia del Juzgado de Instrucción núm. 7 de Barcelona, de 14 de noviembre de 1928; sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 4 de Barcelona, de 5 de julio de 1991; sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Alicante, de 13 de octubre de 1991.

y recientemente ratificada en las sentencias 161/1990, 165/1990, 41/1991 y 118/1991, la presunción de inocencia se asienta sobre dos pilares esenciales: De un lado, el principio de libre valoración de la prueba en el proceso penal, que corresponde efectuar a los jueces y tribunales por imperativo del artículo 117 de la Constitución, y, de otro, que la sentencia condenatoria se funde en auténticos actos de prueba y que la actividad probatoria sea suficiente para desvirtuar esa prístina presunción, para lo cual es necesario que la evidencia que origine su resultado lo sea tanto con respecto a la existencia del hecho punible, como en todo lo atinente a la participación que en él tuvo el acusado. Unicamente pueden considerarse auténticas pruebas que vinculen a los órganos de la justicia penal, las practicadas contradictoriamente en el juicio oral. Pero aún hay más. Como indica la sentencia del Tribunal Constitucional 140/1991 (con cita de las sentencias del Tribunal Constitucional 70/1985, 150/1987, 82/1988, 128/1988, 137/1988 y 182/1989), "si el tribunal tan sólo puede, pues, fundamentar su sentencia condenatoria en auténticos actos de prueba, y todo acusado se presume inocente hasta que sea definitivamente condenado, lógicamente la presunción de inocencia ha de incidir también en las reglas de distribución de la carga

material de la prueba, produciendo un desplazamiento de la misma hacia la parte acusadora: Incumbe a la acusación y no a la defensa (quien, en otro caso, se vería sometida a una probatio diabólica de los hechos negativos) probar en el juicio oral los elementos constitutivos de la pretensión penal o, lo que es lo mismo, la realización de esa actividad probatoria de cargo suficiente para desvirtuar dicha presunción constitucional".

3.- LOS SUPUESTOS DE PRUEBA PRECONSTITUIDA.

Los actos instructorios administrativos constituyen auténticos documentos públicos por el hecho de ser expedidos por un funcionario público competente, y como tales, podrían ser valorados por el tribunal. Sin embargo, esta categoría no va a permitir por sí sola que el tribunal tenga que apreciar como verdadero todo el contenido, pues como recoge el Código Civil los documentos públicos solo hacen fe de su causa (no de la material sino de la reflejada en el documento) y de la fecha de su expedición, además al abolirse el "error de derecho en la apreciación de la prueba" como motivo de casación se le priva también del valor probatorio privilegiado al documento de esta naturaleza.

Todo esto puede favorecer que la jurisprudencia conceda un cierto valor probatorio y con calidad de "prueba preconstituida" a determinadas actuaciones administrativas que en caso contrario correrían el riesgo de resultar ineficaces.

Para que ello pueda ser llevado a efecto se precisa que los actos instructorios administrativos participen de

la naturaleza de la "prueba preconstituida", esto es, que el contenido del acto no pueda ser reproducido en el proceso administrativo por un medio idóneo de prueba. De esta naturaleza podrían participar las actas de constancia de la Administración: actas de la inspección fiscal²⁰⁰, de la Inspección de Trabajo, partes de la policía de tráfico, etc. Cuando estos documentos reflejen fielmente las situaciones existentes y los hechos acaecidos y en ellos se haya salvaguardado el principio de contradicción se les podrá otorgar el valor de documentos públicos con categoría de "prueba preconstituida"; y, lo mismo cabrá decir de las actas de conformidad que hayan sido suscritas libremente por el administrado después de habersele comunicado sus derechos y garantizada la contradicción.

Sin embargo, en ellas, generalmente la conformidad es otorgada bajo cierta coacción²⁰¹. Ahora bien, no tendrán el mismo tratamiento, por el contrario, las apreciaciones efectuadas, en estas actas, por los funcionarios administrativos que no sean de posible contradicción en el proceso, pues sí su valor probatorio es negado por el

²⁰⁰ La dificultad de reproducción en el juicio oral del contenido del acta puede ser discutible.

²⁰¹ Téngase en cuenta todo lo dicho en otro apartado de este trabajo (Capítulo III), con relación a la prestación de la conformidad por el sujeto pasivo.

demandado no se podrán declarar los hechos como probados, ya que de serlo se primaría la palabra de la Administración frente a la del administrado y se conculcaría el principio de igualdad y el de presunción de inocencia, invirtiéndose la carga de la prueba en perjuicio del demandado que se verá obligado a una "probatio diabólica" de los hechos negativos²⁰².

Y, por último, la disposición que más nos interesa la constituye el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria cuando dice:

"Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización salvo que se acredite lo contrario"²⁰³. El Tribunal

²⁰² Por ello han de reputarse ilegítimas determinadas normas administrativas que otorgan presunción de autenticidad a las manifestaciones efectuadas por los funcionarios administrativos. Así, el artículo 52.2 de la Ley de 7 de abril de 1988 sobre infracciones y sanciones en el orden social, concede la "presunción de certeza" a las Actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en lo que se refiere a los hechos reflejados en las mismas, y que hubieran sido verificados por el Inspector actuante, salvo prueba en contrario; la Base 9.2 de la Ley de 25 de julio de Bases sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a motor y Seguridad Vial; el artículo 76 del Real Decreto legislativo de 2 de marzo de 1990, por el que se aprueba el texto articulado, otorgan certeza a las denuncias efectuadas por los agentes de tráfico respecto de los hechos denunciados, salvo prueba en contrario, y sin perjuicio de la obligación, por parte de éstos, de aportar los elementos de prueba posibles sobre el hecho denunciado.

²⁰³ Este precepto, en realidad, no incorpora ninguna novedad a la vista de lo dispuesto por el Código Civil en su artículo 1216: "Son documentos públicos los autorizados por un Notario o empleado público competente, con las

Supremo otorga en multitud de sentencias²⁰⁴ valor de presunción iuris tantum de certeza a las alegaciones efectuadas por funcionarios administrativos que aparezcan recogidas en determinado tipo de documento con la forma preceptuada y siempre que sean consecuencia de hechos percibidos directamente por el actuario, o bien a través de testigos o documentos cuando en est último supuesto cite la fuente. Y excluye de tal consideración a las deducciones, valoraciones o calificaciones que lleve a cabo la Inspección²⁰⁵.

Estos casos de otorgamiento de valor probatorio implican una inversión de la carga de la prueba en contra

solemnidades requeridas por la ley". Y en el artículo 596.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil: "Bajo la denominación de documentos públicos y solemnes se comprenden: 3. Los documentos expedidos por los funcionarios públicos que estén autorizados para ello en lo que se refiera al ejercicio de sus funciones".

Por todo lo cual ya estaba reconocida la naturaleza de documento público que acompañaba a las actas y diligencias. En cuanto a su eficacia probatoria el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria reproduce básicamente el primer párrafo del artículo 1216 de la misma ley civil. Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G. "Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal", op. cit., págs. 164 y 165. El mencionado artículo ha sido objeto de impugnación tras el recurso de inconstitucionalidad planteado por cincuenta senadores contra la Ley 10/1985, de 26 de abril.

²⁰⁴ Vid. sentencias del Tribunal Supremo 10-II-86, 27-II-86, 21-IV-86, 12-XI-86, 1-III-88, 28-XII-88, 9-II-89, 6-III-89, 21-III-89, 9-II-90 y 8-III-90, entre otras.

²⁰⁵ Vid., así, sentencias del Tribunal Supremo 17-VI-87, 1-XII-87, 23-II-88; 9-V-88, 11-V-88, 18-V-88, 21-III-89, 15-III-90, 19-III-90.

del administrado²⁰⁶ que se verá obligado a demostrar la falsedad de lo alegado por el funcionario actuario, vulnerándose el principio de igualdad de las partes y el derecho a la presunción de inocencia. La postura adoptada por el Tribunal Constitucional en esta materia no ha quedado clara a la vista de la sentencia 76/90, de 26 de abril²⁰⁷, que proclama:

"El ejercicio del ius puniendi del Estado en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución española al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal

²⁰⁶ Se asimila el supuesto a lo que debe acontecer en materia laboral respecto de las actas emitidas por la Inspección de Trabajo, según el significado que otorga parte de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, encontramos la sentencia de 23 de mayo de 1986 cuando señala:

"La presunción de certeza de las actas levantadas por los Inspectores de trabajo en materia de infracciones a la normativa laboral ..., no sólo releva a la Administración de probar las afirmaciones del inspector, en cuanto a los hechos y no a las calificaciones jurídicas o juicios de valor, sino que pone a cargo del denunciado infractor no sólo la alegación sino la prueba de que lo que el inspector reflejó en el acta no se corresponde con la realidad, prueba que ha de ser eficiente, precisa y plenamente convincente".

Una interpretación como ésta que requiere del administrado la carga de probar su inocencia implica mermarle sus mecanismos de defensa. Por ello, debe hacerse una matización como la precisada por la Audiencia Territorial de Cáceres en sentencia de 13 de marzo de 1985 indicando que la Administración deberá demostrar aquellos hechos que justifiquen la imposición de sanciones en el ámbito administrativo.

²⁰⁷ Sentencia, ésta, que debe incluirse dentro de la categoría de las denominadas interpretativas si se tiene en cuenta que el tribunal no llega a declarar como inconstitucional el precepto sometido a su examen, sino que se limita a indicar que interpretaciones del mismo resultan compatibles con la Constitución y cuales no.

sentido, el derecho a la presunción de inocencia, comporta que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio... En vía judicial, las actas de la Inspección de tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas ni pueden impedir que el juez de lo contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas. Ello no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia sino, que como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial

contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo... no es admisible que el proceso penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los senadores recurrentes²⁰⁸. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una notitia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el

²⁰⁸ Se observa que el tribunal efectúa dos interpretaciones del valor que debe serle reconocido a las diligencias de la Inspección: una, referida al ámbito del procedimiento administrativo y contencioso-administrativo y otra para el ámbito del proceso penal.

juez aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, del principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación de la prueba judicial".

Entonces, vemos, como el Tribunal Constitucional entiende que los documentos a que venimos haciendo referencia aunque no pueden considerarse que hacen prueba de las manifestaciones emanadas por los funcionarios, tampoco deben tener el mero valor de denuncia²⁰⁹, pues los órganos jurisdiccionales pueden reconocerles valor de prueba documental de cargo frente al administrado, y por tanto sufrir este último la inversión de la carga de la prueba.

Constituye ésta una sentencia no exenta de dificultades interpretativas, pues trata de conciliar dos cuestiones que por su propia esencia resultan difícilmente compaginables. Así, se observa que si por un lado mantiene

²⁰⁹ Por un lado, aclara la sentencia que las actas de la Inspección "no tienen la consideración de simple denuncia, ..." y de otro que "contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal...", la conciliación de ambas proclamaciones no parece, a nuestro entender, exenta de dificultades.

Vld. CARRETERO PEREZ, A. "El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública", Crónica tributaria, nº 53, 1985, págs. 554 y ss.

la defensa del derecho a la presunción de inocencia y el principio de igualdad de las partes, por el otro, asigna valor probatorio tasado a los documentos públicos administrativos. Por ello, aclara que el particular debe adoptar una postura activa ante la noticia criminis que le afecta realizando cuantos actos probatorios de su inocencia pueda ejercitar. Ello, nos resulta francamente inadmisibles por las graves consecuencias que para el administrado entraña. Se estaría dando valor de "prueba procesal" -que exige la inmediación, la contradicción y la valoración objetiva e independiente- a la mal llamada "prueba administrativa" que goza de muy escasa inmediación, sin ninguna contradicción y con una valoración interesada²¹⁰.

Por ello, los documentos administrativos²¹¹ deberían de ser considerados como meras denuncias dentro del proceso administrativo y del proceso penal. Para salvar la contradicción entre el derecho a la presunción de inocencia y el valor probatorio de los documentos emitidos por la

²¹⁰ BOIX REIG, J.-BUSTOS RAMIREZ, J. "Los delitos contra la Hacienda Pública", Tecnos, Madrid, 1987, pág. 81. Aclaran que el valor de las actas en el proceso penal "no puede llegar más allá que el propio del atestado que, en su caso, hubiere dado lugar al inicio de diligencias preliminares.

²¹¹ Se excluirán de tal clasificación los documentos administrativos que hayan sido expedidos por los funcionarios verdaderamente imparciales (v. gr., Secretarios de Ayuntamiento, Interventores, encargados de Registros...) cuya misión consiste en otorgar fe de verificación sobre determinados extremos de la actividad administrativa que precisan ser documentados (datos obrantes en archivos, registros...).

Administración, se nos antoja acertada la solución que entiende que el juez pueda valorar determinadas conductas procesales de los administrados -piénsese en la sanción aplicada al obligado tributario por la omisión de presentación de la declaración tributaria, ante la cual el afectado recurre negando simplemente los hechos-²¹².

Parece lógico que en este caso el juez aprecie la escasa dificultad que le reporta al administrado el desvirtuar los hechos alegados por la parte acusadora presentando los recibos que acrediten el cumplimiento de su obligación con la Hacienda Pública, y, evitándose de esta manera la carga que supone para la Administración la prueba de los hechos negativos.

Al tratar del valor probatorio de los documentos emitidos por los funcionarios administrativos, recogiendo el resultado de sus actuaciones, no pueden ignorarse ciertas características que rodean a esas actuaciones, que convierten en inviable aquel valor probatorio. Se trata de apreciar dos fenómenos: el del método de prueba prohibida y la prohibición relativa de prueba²¹³.

²¹² Vid. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, N. "Derecho Procesal Administrativo", Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, pág. 392.

²¹³ Fenómenos cuya operatividad está pensada en garantía del inculpado en el proceso pero que resultan trasladables al ámbito administrativo.

El primero de ellos -el método de prueba prohibida- hace referencia al empleo de determinadas medios instrumentales de investigación²¹⁴ que no deberían de ser empleadas bajo ningún criterio, medidas tales como la coacción, que permite la obtención de la confesión deseada por su artífice, gracias al empleo de la misma. Junto a él, el fenómeno de la prohibición relativa de prueba, que hace referencia a la existencia de un conjunto de disposiciones en las cuales se establecen los requisitos de inexcusable cumplimiento para la obtención de determinadas pruebas, como por ejemplo, la autorización judicial para poder entrar en los domicilios particulares.

La Ley Orgánica del Poder Judicial que consagró legislativamente en su artículo 11.1 la doctrina sobre la prueba prohibida, impide en este precepto que las pruebas obtenidas vulnerando de manera directa o indirecta los derechos o libertades fundamentales surtan efectos en el proceso²¹⁵. Por su parte el Tribunal Constitucional por

²¹⁴ ASECIO MELLADO, J.M. "La prueba. Garantías constitucionales derivadas del artículo 24.2", Poder Judicial, nº 4, 1986, págs. 46 y ss.

²¹⁵ Vid. entre otros: GIMENO SENDRA, V. "Fundamentos del Derecho Procesal", op. cit., págs. 220-221, donde el autor manifiesta que conforme a la teoría de la "prohibición de la valoración de la prueba prohibida" la utilización de medios a los que la ley no asocia valor probatorio alguno como sería el supuesto del atestado, no pueden ser considerados como prueba documental en el juicio oral, necesitando que su aportación se efectúe a través de otros medios probatorios; ASECIO MELLADO, J.M. "Prueba prohibida

sentencia de 19 de noviembre de 1984, deja sentada la opinión de que aquellas pruebas que fueran obtenidas con infracción de derechos fundamentales atentan contra el derecho a un proceso con todas las garantías y contra el derecho a la igualdad de armas, careciendo, por ello, de operatividad ante el tribunal²¹⁸. Así pues, el contribuyente podrá solicitar la inadmisión por el tribunal de las pruebas que merezcan esta categoría, o bien que no sean tomadas en cuenta.

y prueba preconstituida", op. cit., págs. 75 y ss.; DAMIAN MORENO, J. "Sobre el derecho de defensa y prueba prohibida", Poder Judicial, nº 16, 1989, págs. 156-158; MARTIN PALLIN, J.A. "Valor de las pruebas irregularmente obtenidas en el proceso penal", Poder Judicial, nº especial VI, 1989, págs. 119 y ss. y LOZANO SERRANO, C. "La actividad inspectora y los principios constitucionales", Impuestos, nº 9, 1990, pág. 9.

²¹⁸ Atendiendo a esta posición del Tribunal Constitucional se podría argumentar en contra manifestando: que el derecho fundamental a la intimidad no resulta dañado o lo es en muy escasa medida, cuando la Administración tributaria se dirige, v. gr. a las entidades crediticias y a los particulares recabando información sobre el patrimonio del obligado tributario, justificando esta intromisión en aras del interés público que legitima, en última instancia, el actuar de la Administración tributaria.

Sea cual fuere la argumentación esgrimida, los concretos supuestos a que se ha hecho mención se perciben como un ejemplo de actuación inconstitucional de la Administración tributaria por atentar contra el principio de legalidad al que la Constitución española somete la regulación del ejercicio de los derechos recogidos en el Capítulo 2º del Título I, e igualmente contra el principio de proporcionalidad. Principio de proporcionalidad que impide la provocación de los derechos fundamentales salvo en los casos en que sea necesariamente preciso para salvaguardar valores protegidos constitucionalmente y con el fin de hacer efectivos determinados intereses. Sin embargo, resulta que los actos de investigación administrativa no justifican aquella limitación de derechos fundamentales, a diferencia de la instrucción penal.

De donde puede deducirse que las "pseudopruebas" administrativas contenidas en un expediente podrían ser alegadas en un proceso para que se practique sobre ellas la prueba judicial con la actuación de los principios de contradicción y presencia de órgano jurisdiccional independiente siempre y cuando aquéllas fueran obtenidas respetando los derechos fundamentales.

CONCLUSIONES

1. Por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, el delito fiscal queda tipificado en el artículo 349 del mencionado Código. A través de esa tipificación se pretende proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio del Estado y el de sus entes territoriales.

Ahora bien, la Administración no podrá considerarse legitimada para exigir a sus ciudadanos el cumplimiento de sus deberes para con el fisco cuando su actividad recaudatoria no se apoye en un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad, progresividad y sin gozar de carácter confiscatorio; y la realización del gasto público que realice empleando los recursos procedentes de la vía de la imposición no sea equitativo ni responda a criterios de eficiencia y economía, tal y como proclama la Constitución en su artículo 31.

El comportamiento típico en el delito fiscal consiste en defraudar a la Hacienda estatal, autonómica o local en una cantidad que exceda de cinco millones de pesetas, mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales. El empleo del término

"defraudar" no nos parece acertado porque no resulta exento de dificultades interpretativas por los muy diversos significados que pueda representar para el intérprete de la ley. Mejor hubiera sido crear una norma que hubiera enumerado, de manera concreta, los supuestos que generarían delito fiscal. Por otra parte, defendemos que el ámbito de la defraudación debe extenderse al impago de la cuota entendiendo por ésta la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable más los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, y que se precisa siempre de la concurrencia de una conducta dolosa.

En cuanto a la consumación del delito fiscal se producirá en el momento en que se ocasione el perjuicio a la Hacienda Pública, esto es, a) cuando la Administración está facultada para liquidar la deuda porque el administrado no lo hizo o lo hizo incorrectamente, o b) cuando la Administración pueda exigir el pago. Requiriendo ambos supuestos que haya transcurrido el último día del pago para el ingreso voluntario de la deuda. Un supuesto especial lo constituye el ingreso extemporáneo de la deuda de una manera voluntaria antes de que la Administración haya iniciado las actuaciones oportunas. En estos casos y en conformidad con lo señalado anteriormente, debemos entender que el delito ya ha sido consumado pero exigencias de política tributaria

y criminal no aconsejan la sancionabilidad. Por ello, entendemos que de lege ferenda debería recogerse esta posibilidad del desistimiento voluntario como excusa absolutoria en el artículo 349 del Código Penal y no como una mera circunstancia atenuante.

Se discute ampliamente por la doctrina la posibilidad de comisión por omisión del ilícito tributario penal, si atendemos al principio de intervención mínima del Derecho Penal y al carácter de última ratio de las normas penales no puede admitirse que el simple incumplimiento de las obligaciones fiscales pueda ser castigado atendiendo para ello únicamente al hecho de que se haya irrogado un perjuicio al Erario Público. Debe exigirse la concurrencia de una *mise en scene*, de una voluntad, en definitiva, de engañar a la Hacienda Pública.

2. La derogación que experimenta el artículo 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977 producida en virtud de la disposición derogatoria de la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, implica por una parte el reconocimiento de la naturaleza pública que acompaña al delito fiscal y la supresión del requisito de la previa liquidación de la cuota por la Administración tributaria para que pudiera iniciarse el procedimiento penal por delito fiscal. A la vista de la nueva situación que se crea por la Ley Orgánica 2/85, estimamos más deseable el régimen anterior por las siguientes razones:

En primer lugar, la posibilidad de ejercer la acción pública puede parecer desmesurada, pues si tenemos en cuenta las dificultades que entraña la determinación de la cuota defraudada, parece difícil que los particulares puedan ejercitar una denuncia o querrela por presunto delito fiscal ya que no parece fácil que puedan detentar los datos que sustenten a aquéllas.

En segundo lugar, la determinación de la cuota defraudada supone una labor para el juez extremadamente compleja obligándole en la mayoría de las ocasiones a solicitar el auxilio de peritos, normalmente pertenecientes

a la propia Inspección de los tributos, con lo cual de alguna manera se está volviendo a la situación creada al amparo de la legislación del año 1977. Además, el antiguo requisito de la previa liquidación administrativa -si ésta fuera efectuada dentro de un procedimiento respetuoso para con los principios y derechos constitucionales y ordinarios establecidos en garantía de los administrados- otorgaría mayores garantías al contribuyente en el sentido de que al ser la propia Administración tributaria la que practica la liquidación, ésta se haría con "mayor precisión" por la específica preparación en la materia tributaria que poseen sus miembros. En consecuencia, se podría evitar el traslado al ámbito jurisdiccional de supuestos que una vez analizados por el juez se aprecia que no gozaban de la entidad precisa para ello, pero que si han ocasionado notables trastornos para el sujeto imputado.

3. La iniciación del procedimiento penal por delito fiscal se provoca en la mayoría de las ocasiones por la iniciativa de la Administración tributaria empleando para ello el conductor de los Servicios de inspección fiscal. En la generalidad de los supuestos el método empleado consiste en la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal.

Interpuesta la denuncia, la actitud del fiscal debe orientarse hacia la verificación del cumplimiento o no de los principios y derechos constitucionales y ordinarios de carácter procesal penal (aplicables con matices al procedimiento administrativo sancionador tal y como consagra la sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981) durante el desarrollo de las actuaciones que se fueron registrando en el expediente administrativo porque durante el proceso de obtención de "pruebas" por la Administración pueden haberse violentado garantías del administrado, que al pasar el expediente al ámbito penal provocarán una lesión de los derechos de defensa de aquél.

Analizados el Reglamento General de la Inspección de los tributos y la Ley General Tributaria -disposiciones que conforman el marco normativo básico por el que se rige la

Inspección financiera-, en relación con el artículo 24 de la Constitución y la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se observa que aquellos textos infringen ampliamente las garantías contenidas en estos otros, lo que puede deducirse a la vista de lo preceptuado en el artículo 25.3 del Reglamento por el que se consideran como efectuadas por el propio contribuyente las declaraciones emitidas por el asesor fiscal estando presente aquél, si no se opone de manera inmediata a las mismas; el artículo 32 que establece la exigencia de la comparecencia ante la Inspección contraviniendo el artículo 24 de la Constitución y lo previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal en su artículo 520 donde se reconoce al ciudadano sujeto a investigación policial o judicial la facultad de declarar o no hacerlo, no declarar contra sí mismo o confesarse culpable, proveerse de la adecuada asistencia de letrado; o el artículo 34, entre otros, donde se indica que la Inspección de los tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que se desarrollen actividades o explotaciones sujetas a gravamen sin precisarse del mandato judicial.

Esta conclusión ha sido referida al supuesto de iniciación del procedimiento penal por delito fiscal más

frecuente en la práctica pero, resulta válidamente extensible al resto de ellos.

4. Los Planes de Inspección a los cuales se adecúa, con carácter general, el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los tributos no se encuentran absolutamente sometidos, en su elaboración, a los criterios de racionalidad y transparencia que deben presidir la elección de aquellos contribuyentes que vayan a ser objeto de la Inspección, puesto que el Reglamento General de la Inspección de los tributos alude, en su artículo 19, al empleo de criterios de oportunidad, aleatoriedad y otros que se estimen pertinentes, en la elaboración del Plan Nacional de Inspección, proclamándose, incluso, el carácter secreto de los Planes de Inspección.

Con ello, estimamos, se están sentando los presupuestos que posibilitan la violación del derecho de igualdad proclamado por el artículo 31 de la Constitución.

5. La presunción de inocencia consagrada constitucionalmente en el artículo 24 constituye un derecho que informa la adopción de cualquier resolución, tanto jurisdiccional como administrativa, que se apoye en la condición o conducta de las personas, tal y como ha señalado la doctrina más autorizada y el propio Tribunal Constitucional.

Las actas y diligencias emitidas por la Inspección de los tributos tienen, conforme se deduce de la redacción de los artículos 145.3 de la Ley General Tributaria y 46, 47 y 49 del Reglamento de la Inspección de los tributos, un valor de documento público, otorgando fe de todo lo contenido en las mismas; sin embargo, no habrían de tener tal virtualidad dentro del proceso penal sino la consideración de simple denuncia cuando las alegaciones, actos... que se recogen en tales documentos no sean ratificados por el juez de instrucción y probados, posteriormente, en el juicio oral.

El artículo 145.3 de la Ley General Tributaria establece una presunción legal que dispensa a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionables, produciendo, por tanto, una inversión

de la carga de la prueba, que atenta contra el principio fuertemente arraigado en nuestro ordenamiento procesal que impone la carga de la prueba a quien alega los hechos que sustentan la acusación. Tampoco resulta compatible con el principio de la libre valoración judicial de la prueba, principio éste que ha supuesto el desplazamiento de la vieja concepción del valor privilegiado de la prueba documental. Si a estas apreciaciones se añade la evidencia que constituye la violación frecuente de los principios y garantías constitucionales y ordinarias de carácter procesal penal en el desarrollo de las actuaciones administrativas tributarias, no queda más alternativa que estimar que tanto las actas como las diligencias tramitadas por la Inspección de los tributos no podrán gozar de valor probatorio en un proceso penal en el que no hayan sido objeto de la prueba y contradicción necesarias que garanticen el derecho de defensa del administrado.



SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES PRODUCIDAS CON
POSTERIORIDAD A LA REFORMA DEL CODIGO PENAL DE 1985.

Notas:

1) Con anterioridad a 1988 se produjeron 18 sentencias (de 1982 a 1987) todas relativas al antiguo delito fiscal del artículo 319 del Código Penal.

2) En los años 1988 y 1989 el número de sentencias fue muy reducido en relación al número de expedientes enviados por el Ministerio de Hacienda a la Fiscalía, debido a la reforma del Código Penal en materia de delito fiscal.

3) A partir de finales de 1989, con la implantación del procedimiento penal abreviado, se ha producido un apreciable incremento de sentencias. A ello ha contribuido también un cierto cambio en la disposición de los jueces hacia este tipo de delito. Cambio de actitud que resulta más apreciable en los Juzgados de lo Penal. A este respecto, señalar que, en 1990 y 1991 la mayoría de las sentencias emitidas por los Juzgados de lo Penal han sido condenatorias.

4) Las recientes medidas de regularización introducen un elemento de duda en los tribunales que puede ingerir en el impulso de los expedientes en su fase de instrucción.

5) La fase de instrucción se dilata a lo largo de varios años, permaneciendo actualmente cerca del 70% de los expedientes remitidos por la Administración tributaria en diligencias previas.

6) La determinación de la cuota tributaria por parte de los tribunales, en general, concuerda con la fijada por la Inspección de Hacienda en sus informes.

Relación de sentencias:

- A.P. Murcia.	3- 1-1985.	
- A.P. Zaragoza.	10- 7-1985.	
- T. Supremo.	29- 6-1985.	
- T. Supremo.	12- 3-1986.	
- T. Supremo.	12- 5-1986.	
- A.P. Palma de Mallorca.	1-12-1986.	
- T. Supremo.	24-12-1986.	
- A.P. Bilbao.	18- 4-1987.	
- J.I. nº 3 Alcalá de Henares.	11- 7-1987.	art. 350.bis CP
- T. Supremo.	27-12-1987.	
- T. Supremo.	2- 3-1988.	
- A.P. Logroño.	24- 3-1988.	
- A.P. Barcelona.	25- 7-1988.	
- A.P. Valencia.	16- 9-1988.	
- A.P. Barcelona.	26- 9-1988.	
- J.I. nº 1 Logroño.	7-10-1988.	art. 350.bis CP
- A.P. nº 7 Barcelona.	14-11-1988.	
- A.P. Barcelona.	17-11-1988.	
- A.P. Barcelona.	16-12-1988.	
- J.I. nº 20 Madrid.	27- 3-1989.	
- A.P. Barcelona.	3- 4-1989.	
- J.I. nº 2 Palencia.	21- 4-1989.	
- A.P. Toledo.	3- 6-1989.	
- J.I. nº 3 Alcalá de Henares.	3- 7-1989.	art. 350.bis CP
- A.P. Barcelona.	4- 7-1989.	
- A.P. Las Palmas.	14-12-1989.	
- A.P. Palencia.	29- 1-1990.	
- J.P. nº 7 Salamanca.	27- 3-1990.	
- A.P. Ciudad Real.	11- 5-1990.	
- A.P. Madrid.	12- 5-1990.	art. 350.bis CP
- A.P. Madrid.	9- 6-1990.	
- J.P. nº 26 Barcelona.	29- 6-1990.	
- A.P. Murcia.	10- 7-1990.	art. 350.bis CP
- A.P. Salamanca.	19- 7-1990.	
- J.P. nº 8 Madrid.	17- 9-1990.	
- T. Supremo.	20 -9-1990.	
- J.P. nº 17 Barcelona.	28- 9-1990.	
- T. Supremo.	25- 9-1990.	
- A.P. Madrid.	28- 9-1990.	
- J.P. nº 2 Barcelona.	3-10-1990.	
- J.P. nº 9 Barcelona.	24-11-1990.	
- T. Supremo.	26-11-1990.	
- J.P. nº 23 Madrid.	29-12-1990.	
- T. Supremo.	27-12-1990.	
- T. Supremo.	15- 1-1991.	
- J.P. nº 24 Barcelona.	22- 1-1991.	

- T. Supremo.	30-	1-1991.	
- A.P. Alicante.	2-	2-1991.	
- T. Supremo.	9-	2-1991.	
- A.P. Madrid.	12-	2-1991.	
- J.P. nº 15 Madrid.	13-	2-1991.	
- J.P. nº 17 Barcelona.	16-	2-1991.	
- J.I. nº 25 Barcelona.	26-	2-1991.	art. 350.bis CP
- A.P. Barcelona.	28-	2-1991.	
- J.P. nº 1 Logroño.	23-	3-1991.	
- J.P. nº 2 Logroño.	23-	3-1991.	
- A.P. Logroño.	12-	6-1991.	
- J.P. nº 3 Palma Mallorca.	15-	6-1991.	
- A.P. Barcelona.	20-	6-1991.	
- J.P. nº 4 Barcelona.	5-	7-1991.	
- A.P. Logroño.	5-	7-1991.	
- J.P. nº 2 Vigo.	13-	7-1991.	
- J.P. nº 2 Alicante.	13-	10-1991.	
- J.P. Elche.	5-	11-1991.	
- T. Supremo.	13-	12-1991.	

BIBLIOGRAFIA

AA.VV. : "Manual de Derecho Procesal", t. II.
Proceso Penal. Obra colectiva de Gimeno Sendra,
V.; Moreno Catena, V.; Almagro Nosete, J. y
Cortés Domínguez, V.; Tirant lo Blanch,
Valencia, 1991.

ALBIÑANA Y GARCIA QUINTANA, C.: "Memoria de la Asociación
Española de Derecho Financiero", Madrid, 1958.

ALONSO FERNANDEZ, F.: "El procedimiento de inspección de los
tributos en caso de delitos contra la Hacienda
Pública: algunas cuestiones dudosas", Impuestos,
nº 18, 1989.

ALMAGRO NOSETE, J.: "Artículo 24. Derecho Procesal", en
Comentarios a las Leyes políticas. Constitución
española, obra colectiva, Alzaga Villamil, O.,
t. III, Madrid, 1983.

----- : "La prohibición constitucional de
indefensión", Poder Judicial, nº especial VI,
1989.

APARICIO PEREZ, J.: "La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal, la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio", Impuestos, nº 11, 1990.

ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos tributarios", Marcial Pons, Madrid, 1990.

ASENCIO MELLADO, J.M.: "La prueba. Garantías constitucionales derivadas del artículo 24.2", Poder Judicial, nº 4, 1986.

----- : "Prueba prohibida y prueba preconstituida", Trivium, Madrid, 1989.

----- : "Principio acusatorio y derecho de defensa en el proceso penal", Trivium, Madrid, 1991.

BACIGALUPO ZAPATER, E.: "El delito fiscal en España", Revista Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, nº 59, Madrid, 1979.

BANACLOCHE PEREZ, J.: "Una sentencia con dos lecturas", Impuestos, nº 11, 1990.

BANDRES SANCHEZ-CRUZAT, J.M.: "Derecho fundamental al proceso debido y el Tribunal Constitucional", Aranzadi, Pamplona, 1992.

BAJO FERNANDEZ, M.: "Manual de Derecho Penal (Parte especial). Delitos patrimoniales y económicos", Ceura, Madrid, 1987.

----- : "Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial", Civitas, Madrid, 1987.

----- : "La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública", en Jornadas sobre Infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Cursos 2, Centro de Estudios Judiciales, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

----- : "Presunción de inocencia, presunción legal y presunción judicial o prueba de indicios", La Ley, 22 de enero, 1991.

BERMEJO RAMOS, J.: "La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública", Papeles de trabajo, Jornadas sobre delitos contra la Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1989.

BOIX REIG, J.-BUSTOS RAMIREZ, J.: "Los delitos contra la Hacienda Pública", Tecnos, Madrid, 1987.

BOIX REIG, J. : "Derecho Penal. Parte especial", en colaboración con Cobo del Rosal, Orts Berenguer, y Carbonell Mateu, Tirant lo Blanch, Valencia, 1988.

CARRETERO PEREZ, A.: "El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública", Crónica Tributaria, nº 53, 1985.

CEREZO MIR, J. : "Límites entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo", ADPCP, t. 28, 1975.

CLAVIJO CARAZO, F.-ESEBERRI, E.: "El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria ¿garantía para la Administración o para los administrados?", Impuestos, nº 10, 1987.

COLLADO YURRITA, M.A. : "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: un apunte" REDE, Civitas, nº 54, 1985.

CORDOBA RODA, J. : "El nuevo delito fiscal", R.J.C., II, 1985.

CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español", v. I, Civitas, Madrid, 1985.

CORTES DOMINGUEZ, V.: "La cosa juzgada penal", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1975.

DAMIAN MORENO, J.: "Sobre el derecho de defensa y prueba prohibida", Poder Judicial, nº 16, 1989.

DE DIEGO, L.A. : "El derecho a la tutela judicial efectiva en la sentencia penal", Justicia 88, nº 1, Barcelona, 1988.

DE LA OLIVA SANTOS, A.: "Sobre el derecho a la tutela jurisdiccional", Bosch, Barcelona, 1980.

DE VEGA RUIZ, J.A.: "Los delitos económicos", La Ley, 5 de julio, 1985.

----- : "La presunción de inocencia hoy", Justicia 84, nº 1, Barcelona, 1984.

DURAN-SINDREU BUXADÉ, A.: "Comentarios en torno a la modificación parcial de la Ley General Tributaria", Bosch, Barcelona, 1986.

ESPEJO, I. : "Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán", Crónica tributaria, nº 59, 1989.

FENECH, M. : "Derecho procesal tributario", t. I, Barcelona, 1949.

FERNANDEZ ENTRALGO, J.: "Presunción de inocencia, libre apreciación de la prueba y motivación de las sentencias", en Segundas jornadas de Derecho Judicial, Ministerio de Justicia, Madrid, 1985.

FERRÉ OLIVE, J.C.: "La omisión de declaración tributaria ¿configura un delito fiscal?", Poder Judicial, nº 10, 1988.

FERRÉ OLIVE, J.C.: "El delito contable", Praxis, Barcelona, 1988.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos", REDF, Civitas, nº 11, 1976.

GARBERI LLOBREGAT, J.: "La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador", Trivium, Madrid, 1989.

----- : "Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria", Poder Judicial, nº 19, 1990.

GARCIA DE ENTERRIA, E.-FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo", t. II, Civitas, Madrid, 1981.

GARCIA DE ENTERRIA, E.: "El problema jurídico de las sanciones administrativas", REDA, Civitas, nº 10, 1976.

----- : "La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional", Civitas, Madrid, 1981.

----- : "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración", REDA, nº 29, 1981.

GIMENO SENDRA, V.: "La querella", Bosch, Barcelona, 1977.

----- : "Fundamentos del Derecho Procesal", Civitas, Madrid, 1981.

----- : "Los derechos de acción penal, al juez legal y de defensa y sus derechos instrumentales", en Comentarios a la Legislación Penal, Cobo del Rosal, M.-Bajo Fernández, M., t. I, Edersa, Madrid, 1982.

----- : "Valor probatorio de los métodos alcohométricos", La Ley, nº 4, 1984.

GIMENO SENDRA, V.: "Constitución y proceso", Tecnos, Madrid, 1988.

GOLDSCHMIDT, J. : "Das Verwaltungsstrafrecht Eine Untersuchung der Grenzgebiete zwischen Strafrecht und Verwaltungsstrafrecht. Eine Untersuchung der und rechtsuergleichender Grundlage", reimpresión de 1a ed. de Berlín, 1902, Scientia Verlag Aarlen 1969.

GOMEZ DE LIANO, F.: "El Proceso Penal", Forum, Oviedo, 1989.

GOMEZ DE GANO, J.L.-CEBALLOS ZUÑIGA: "El delito fiscal" en AA.VV., Medidas Urgentes de Reforma fiscal, VI, I.E.F., Madrid, 1977.

GOMEZ ORBANEJA, E.-HERCE QUEMADA, V.: "Derecho Procesal Penal", Madrid, 1981.

GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, N.: "Derecho Procesal administrativo", Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.

GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", Lex Nova, Valladolid, 1987.

GUTIERREZ-ALVIZ Y CONRADI, F.: "Aspectos del derecho de defensa en el proceso penal", RDPI, nº 4, 1973.

HERNANDEZ, V. : "Derecho tributario y Derecho penal en los delitos contra la Hacienda Pública", en Jornadas sobre delitos contra la Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1989.

JAEN VALLEJO, M. : "La presunción de inocencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", Akal, Madrid, 1987.

----- : "Consecuencias procesales de la vulneración de la presunción de inocencia por valoración de prueba no sometida a contradicción", R.G.D., nº 540, 1989.

JUANES PECES, A. : "El principio de presunción de inocencia en la doctrina del Tribunal Constitucional, con especial referencia a si los indicios pueden destruir tal presunción", Poder Judicial, nº especial VI, 1989.

LOPEZ GETA, J.M. : "Unidades Regionales y Oficina Nacional de Inspección", Impuestos, nº 10, 1990.

LORCA NAVARRETE, A.M.: "Derecho Procesal Penal", Tecnos, Madrid, 1986.

LOZANO SERRANO, C.: "La actividad inspectora y los principios constitucionales", Impuestos, nº 9, 1990.

MANTERO SAENZ, A.: "El acta con prueba preconstituida", Hacienda Pública Española, nº 48, 1977.

----- : "Procedimiento de la Inspección tributaria", Escuela de Inspección financiera y tributaria, Madrid, 1981.

MARCHENA GOMEZ, M.: "Significación procesal de las diligencias tramitadas por el Fiscal en la Ley Orgánica 7/1988", La Ley, nº 2, 1989.

MARTIN PALLIN, J.A.: "Valor de las pruebas irregularmente obtenidas en el proceso penal", Poder Judicial, nº especial VI, 1989.

MARTINEZ LAGO, M.A.: "Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule", Gaceta Fiscal, nº 63, 1989.

MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M.: "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código español", Crónica tributaria, nº 53, 1985.

MARTINEZ PEREZ, C.: "Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública", en Comentarios a la Legislación Penal, Cobo del Rosal, M.-Bajo Fernández, M., t. II, Edersa, Madrid, 1986.

----- : "La disposición derogatoria", en Comentarios a la Legislación Penal, Cobo del Rosal, M.-Bajo Fernández, M., t. II, Edersa, Madrid, 1986.

MASCARELL NAVARRO, M.J.: "La carga de la prueba y la presunción de inocencia", Justicia 87, nº 3, Barcelona, 1987.

MORENO CATENA, V.: "Garantía de los derechos fundamentales en la investigación penal", Poder Judicial, nº especial II, 1987.

----- : "Sobre el contenido del derecho fundamental a la tutela efectiva", Poder Judicial, nº 10, 1984.

MUÑOZ CONDE, F. : "Derecho Penal", Sevilla, 1985.

PALAO TABOADA, C.: "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las Actas de la Inspección", Hacienda Pública Española, nº 21, 1973.

----- : "El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria", Hacienda Pública Española, nº 80, 1985.

----- : "El Reglamento de Inspección ¿una disposición tardía e insuficiente?", Gaceta Fiscal, nº 37, 1986.

PEREZ ROYO, F. : "Infracciones y sanciones en materia tributaria", I.E.F., Madrid, 1972.

PEREZ ROYO, F. : "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", I.E.F., Madrid, 1986.

----- : "Los delitos fiscales desde la perspectiva del derecho comparado", Crónica Tributaria, nº 60, 1989.

----- : "Derecho financiero y tributario", Civitas, Madrid, 1991.

PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L.: "La prueba en Derecho tributario", I.E.F., Madrid, 1975.

RAMOS MENDEZ, F. : "El Proceso Penal", Lectura Constitucional, Bosch, Barcelona, 1988.

RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", Sistema, nº 53, 1983.

RODRIGUEZ DEVESA, J.M.: "Derecho Penal español. Parte especial", Dyckinson, Madrid, 1988.

RODRIGUEZ MOURULLO, G.: "Derecho Penal. Parte general",
Civitas, Madrid, 1977.

----- : "El nuevo delito fiscal", en Comentarios
a la Legislación Penal, Cobo del Rosal, M.-Bajo
Fernández, M., t. II, Edersa, Madrid, 1983.

----- : "Algunas consideraciones sobre la
reforma del delito fiscal", en Jornadas sobre
infracciones tributarias: aspectos administrati-
vos y penales, Cursos 2, Centro de Estudios Ju-
diciales, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

RUIZ VADILLO, E. : "La actuación del Ministerio Fiscal en
el proceso penal", Poder Judicial, nº especial
II, 1987.

SANCHEZ SERRANO, L.: "Artículo 114", en AA.VV. Comentarios
a las Leyes tributarias y financieras, t. II,
Edersa, Madrid, 1983.

SANZ GANDASEGUI, F.: "La potestad sancionadora de la Admi-
nistración: la Constitución española y el
Tribunal Constitucional", Edersa, Madrid, 1985.

SERRA DOMINGUEZ, M.: "Estudios de Derecho Procesal", Ariel, Barcelona, 1969.

SERRANO GOMEZ, A.: "Delitos contra la Hacienda Pública", Actualidad Penal, nº 29, 1987.

STAMPA BRAUN, J.M.: "Análisis de la Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, del delito fiscal", Gaceta Fiscal, nº 24, 1985.

SUAREZ GONZALEZ, C.J.-HERRERA MOLINA, P.M.: "Delito fiscal y Constitución (A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990)", Cuadernos de política criminal, nº 45, 1991.

SUAY RINCON, J. : "Sanciones administrativas", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1989.

TOMAS Y VALIENTE, F.: "In dubio pro reo, libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia", REDC, nº 20, 1987.

VAZQUEZ SOTELO, J.L.: "Presunción de inocencia del imputado e íntima convicción del tribunal", Bosch, Barcelona, 1984.

ZORNOZA PEREZ, J.J.: "Deducciones en la cuota y calificación de infracciones tributarias", REDF, nº 41, 1984.

----- : "Infracciones y sanciones en materia tributaria. Los principios constitucionales del derecho sancionador", (Inédita), Albacete, 1990.

REUNIDO EL TRIBUNAL QUE SUSCRIBIÓ EN EL DÍA DE
LA FECHA, ACORDO CALIFICAR LA PRESENTE TESIS
DOCTORAL CON LA CENSURA DE ~~APTO CON LAUD~~
MADRID. 2- Julio - 1992



